



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 15 maja 2025 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Unia celna – Unijny kodeks celny – Metoda ustalania wartości celnej – Artykuł 70 – Wartość transakcyjna – Towary przywożone na podstawie tymczasowej ceny zakupu – Cena końcowa zależna od różnych czynników nieznanych w chwili przyjęcia zgłoszenia celnego

W sprawie C-782/23

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (najwyższy sąd administracyjny Litwy) postanowieniem z dnia 13 grudnia 2023 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 grudnia 2023 r., w postępowaniu:

„Tauritus” UAB

przeciwko

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

przy udziale:

Kauno teritorinė muitinė,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: C. Lycourgos, prezes izby, S. Rodin, N. Piçarra, O. Spineanu-Matei (sprawozdawczyni) i N. Fenger, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: M. Aleksejev, kierownik wydziału,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 listopada 2024 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu rządu litewskiego – K. Dieninis, V. Kazlauskaitė-Švenčionienė oraz E. Kurelaitytė, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: litewski.

- w imieniu rządu hiszpańskiego – A. Pérez-Zurita Gutiérrez oraz A. Torró Molés, w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu rządu francuskiego – M. de Lisi oraz B. Travard, w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė oraz F. Moro, w charakterze pełnomocników,
- po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 23 stycznia 2025 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 70 i art. 173 ust. 3 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, sprostowanie Dz.U. 2013, L 287, s. 90, zwanego dalej „unijnym kodeksem celnym”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy „Tauritus” UAB a Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (departamentem celnym przy ministerstwie finansów Republiki Litewskiej, zwanym dalej „departamentem celnym”) w przedmiocie odsetek za zwłokę żądanych przez ten departament od spółki Tauritus od dodatkowej kwoty podatku od wartości dodanej (VAT) od przywozu.

Ramy prawne

- 3 Przepisy celne Unii Europejskiej obejmują w szczególności unijny kodeks celny, rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz.U. 2015, L 343, s. 1) oraz rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.U. 2015, L 343, s. 558).

Unijny kodeks celny

- 4 Zgodnie z art. 15 ust. 2 lit. a) unijnego kodeksu celnego złożenie zgłoszenia celnego powoduje, że zainteresowana osoba jest odpowiedzialna za prawidłowość i kompletność informacji podanych w tym zgłoszeniu.
- 5 Artykuł 48 tego kodeksu, zatytułowany „Kontrola po zwolnieniu towarów”, przewiduje, że organy celne mogą weryfikować prawidłowość i kompletność podanych informacji, w szczególności w zgłoszeniu celnym, oraz mogą kontrolować księgowość zgłaszającego i pozostałą dokumentację dotyczącą operacji odnoszących się do tych towarów po ich zwolnieniu.

- 6 Artykuł 70 wspomnianego kodeksu, zatytułowany „Metoda ustalania wartości celnej na podstawie wartości transakcyjnej”, stanowi:

„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.

2. Cena faktycznie zapłacona lub należna to całkowita płatność, która została lub ma zostać dokonana przez kupującego sprzedającemu lub przez kupującego stronie trzeciej na korzyść sprzedającego za przywożone towary i obejmująca wszystkie płatności, które zostały lub mają zostać dokonane jako warunek sprzedaży przywożonych towarów.

3. Wartość transakcyjna stosowana jest, pod warunkiem spełnienia wszystkich następujących warunków:

[...]

b) sprzedaż lub cena nie są uzależnione od warunków lub świadczeń, których wartość nie może być ustalona w odniesieniu do towarów, dla których ustalana jest wartość celna;

[...]”.

- 7 Artykuły 71 i 72 tego kodeksu regulują korekty, o których mowa w art. 70 ust. 1 tego kodeksu i których należy ewentualnie dokonać w celu ustalenia wartości celnej określonej na podstawie wartości transakcyjnej, przewidując elementy, które w danym przypadku albo powinny zostać dodane do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej, albo przeciwnie, nie powinny być uwzględniane w wartości celnej.

- 8 Artykuł 73 unijnego kodeksu celnego, zatytułowany „Uproszczenie”, stanowi:

„Organy celne, na wniosek, mogą zezwolić, aby następujące kwoty były określane na podstawie szczególnych kryteriów, jeżeli nie można ich obliczyć w dniu przyjęcia zgłoszenia celnego:

a) kwoty, które należy wliczyć do wartości celnej zgodnie z art. 70 ust. 2; oraz

b) kwoty, o których mowa w art. 71 i 72”.

- 9 Artykuł 74 tego kodeksu, zatytułowany „Zastępcze metody ustalania wartości celnej”, przewiduje:

„1. Jeżeli wartość celna towarów nie może zostać ustalona na podstawie art. 70, ustala się ją, stosując kolejno procedury z ust. 2 lit. a)–d) aż do pierwszej litery, na podstawie której możliwe będzie ustalenie wartości celnej towarów.

[...]

2. Zgodnie z ust. 1 wartością celną jest:

a) wartość transakcyjna identycznych towarów [...];

b) wartość transakcyjna podobnych towarów [...];

c) wartość oparta na cenie jednostkowej [...];

d) wartość kalkulowana, [...]

3. Jeżeli wartość celna nie może zostać ustalona na podstawie ust. 1, ustala się ją na podstawie danych dostępnych na obszarze celnym Unii z zastosowaniem odpowiednich środków zgodnych ze wszystkimi następującymi zasadami i przepisami ogólnymi:

a) porozumienia w sprawie stosowania art. VII Układu ogólnego w sprawie taryf celnych i handlu;

b) artykułu VII Układu ogólnego w sprawie taryf celnych i handlu;

c) niniejszym rozdziałem”.

10 Artykuł 101 wspomnianego kodeksu, zatytułowany „Określanie kwoty należności celnych przywozowych lub wywozowych”, stanowi w ust. 1 i 2:

„1. Kwota należności celnych przywozowych lub wywozowych jest określana przez organy celne [...] niezwłocznie po uzyskaniu przez nie niezbędnych informacji.

2. Nie naruszając przepisów art. 48 organy celne mogą zaakceptować kwotę należności celnych przywozowych lub wywozowych określoną przez zgłaszającego”.

11 W rozdziale 2 tytułu V tego kodeksu znajduje się sekcja 3, zatytułowana „Uproszczone zgłoszenie celne”, która zawiera między innymi art. 166 i 167 tego kodeksu. Ów art. 166, zatytułowany „Zgłoszenie uproszczone”, przewiduje w ust. 1:

„Organy celne mogą wyrazić zgodę, aby osoba zgłosiła towary do procedury celnej w formie zgłoszenia uproszczonego, w którym można pominąć pewne dane [niezbędne do zastosowania przepisów regulujących procedurę celną, do której zgłaszane są towary] lub dokumenty *załączane do zgłoszenia* [wymagane do zastosowania przepisów regulujących procedurę celną, do której zgłaszane są towary]”.

12 Zgodnie z art. 167 unijnego kodeksu celnego, zatytułowanym „Zgłoszenie uzupełniające”:

„1. W przypadku zgłoszenia uproszczonego zgodnie z art. 166 [...] zgłaszający składa we właściwym urzędzie celnym i w określonym terminie zgłoszenie uzupełniające zawierające dane niezbędne dla danej procedury celnej.

W przypadku zgłoszenia uproszczonego zgodnie z art. 166 niezbędne załączane dokumenty znajdują się w posiadaniu zgłaszającego i pozostają do dyspozycji organu celnego w określonym terminie.

[...]

4. Zgłoszenie uproszczone, o którym mowa w art. 166 [...] oraz zgłoszenie uzupełniające uznaje się za jednolity, niepodzielny instrument, który staje się skuteczny [...] z dniem przyjęcia zgłoszenia uproszczonego zgodnie z art. 172 [...]”.

13 Zgodnie z art. 172 ust. 2 tego kodeksu:

„Jeżeli nie przewidziano inaczej, data przyjęcia zgłoszenia celnego przez organy celne jest datą, która będzie wykorzystywana do celów stosowania przepisów regulujących procedurę celną, do której towary są zgłaszane oraz do celów wszelkich innych formalności przywozowych lub wywozowych”.

14 Artykuł 173 tego kodeksu, zatytułowany „Sprostowanie zgłoszenia celnego”, stanowi:

„1. Zgłaszający, na wniosek, za zgodą organu celnego może po przyjęciu zgłoszenia celnego sprostować jedną lub kilka jego danych. [...]

[...]

3. Na wniosek zgłaszającego, w terminie trzech lat od daty przyjęcia zgłoszenia celnego, można wyrazić zgodę na sprostowanie zgłoszenia celnego po zwolnieniu towarów, co umożliwi zgłaszającemu spełnienie obowiązków wynikających z objęcia towarów daną procedurą celną”.

15 Kodeks ten, zgodnie z jego art. 286 ust. 1 i 3, uchylił i zastąpił rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 450/2008 z dnia 23 kwietnia 2008 r. ustanawiające wspólnotowy kodeks celny (zmodernizowany kodeks celny) (Dz.U. 2008, L 145, s. 1).

16 Zgodnie z art. 288 ust. 2 unijnego kodeksu celnego wszystkie jego przepisy wymienione w pkt 4–14 niniejszego wyroku stosuje się od dnia 1 maja 2016 r.

Rozporządzenie delegowane 2015/2446

17 Artykuł 71 rozporządzenia delegowanego 2015/2446, zatytułowany „Uproszczenie”, dotyczący art. 73 unijnego kodeksu celnego, stanowi w ust. 1:

„1. Pozwolenia, o którym mowa w art. 73 [unijnego kodeksu celnego], można udzielić, jeżeli spełnione są następujące warunki:

a) zastosowanie procedury, o której mowa w art. 166 [tego] kodeksu, wiązałoby się w danych okolicznościach z poniesieniem nieproporcjonalnych kosztów administracyjnych;

b) ustalona wartość celna nie będzie znacząco odbiegać od wartości celnej ustalonej w przypadku braku pozwolenia”.

Rozporządzenie wykonawcze 2015/2447

18 Artykuł 128 rozporządzenia wykonawczego 2015/2447, zatytułowany „Wartość transakcyjna”, dotyczący art. 70 ust. 1 unijnego kodeksu celnego, przewiduje w ust. 1:

„Wartość transakcyjna towarów sprzedawanych w celu wywozu na obszar celny Unii jest ustalana w chwili przyjęcia zgłoszenia celnego na podstawie sprzedaży, która nastąpiła bezpośrednio przed wprowadzeniem towarów na ten obszar celny”.

- 19 Artykuł 130 tego rozporządzenia wykonawczego, zatytułowany „Rabaty”, dotyczący art. 70 ust. 1 i 2 unijnego kodeksu celnego, stanowi:

„1. Do celów ustalenia wartości celnej zgodnie z art. 70 ust. 1 [unijnego kodeksu celnego] uwzględnia się rabaty, jeżeli w chwili przyjęcia zgłoszenia celnego umowa sprzedaży przewiduje stosowanie rabatów i określa ich wysokość.

[...]

3. Nie uwzględnia się rabatów wynikających ze zmian w umowie, które nastąpiły po przyjęciu zgłoszenia celnego”.

- 20 Artykuł 133 wspomnianego rozporządzenia wykonawczego, zatytułowany „Ustalanie wartości warunków i świadczeń”, dotyczący art. 70 ust. 3 lit. b) unijnego kodeksu celnego, ma następujące brzmienie:

„W przypadku gdy sprzedaż lub cena towarów przywożonych jest uzależniona od warunku lub świadczenia, którego wartość można ustalić w odniesieniu do towarów, dla których określana jest wartość celna, to taką wartość uznaje się za część ceny faktycznie zapłaconej lub należnej [...]

[...]”.

- 21 Artykuł 144 tego rozporządzenia wykonawczego, zatytułowany „Metoda tzw. ostatniej szansy (metoda »fall back«)”, dotyczący art. 74 ust. 3 unijnego kodeksu celnego, stanowi w ust. 1:

„Przy ustalaniu wartości celnej zgodnie z art. 74 ust. 3 [unijnego kodeksu celnego] dopuszczalna jest rozsądna elastyczność w stosowaniu metod określonych w art. 70 i art. 74 ust. 2 [tego] kodeksu. Ustalona w ten sposób wartość powinna opierać się w możliwie największym stopniu na wcześniej ustalonych wartościach celnych”.

Dyrektywa 2006/112/WE

- 22 Artykuł 85 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) przewiduje:

„W odniesieniu do importu towarów, podstawą opodatkowania jest wartość celna określona zgodnie z obowiązującymi przepisami [prawa Unii]”.

- 23 Zgodnie z art. 273 akapit pierwszy tej dyrektywy:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym [...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 24 Tauritus importował na Litwę olej napędowy i paliwo do silników odrzutowych w okresie od 1 października 2015 r. do 30 kwietnia 2017 r.

- 25 Umowy zawarte z dostawcami i wystawione przez nich faktury pro forma wskazywały tymczasową cenę nabycia tych towarów.

- 26 Umowy te przewidywały, że ta cena tymczasowa zostanie następnie dostosowana na podstawie średniej ceny danego paliwa na rynku w danym okresie i średniego kursu wymiany walut w tym okresie. Cena końcowa mogła być wyższa lub niższa od ceny tymczasowej. Była ona określona w aneksach do umów zakupu i prowadziła do wystawienia ostatecznych faktur.
- 27 W zgłoszeniach celnych przywożonych towarów Tauritus wymieniał cenę tymczasową tych towarów jako wartość celną i wskazywał kod 6 w odniesieniu do metody zastosowanej do określenia tej wartości, co odpowiadało wartości celnej ustalonej na podstawie danych dostępnych na obszarze celnym Unii, zgodnie z metodą rezydualną, zwaną fall back, przewidzianą w art. 74 ust. 3 unijnego kodeksu celnego.
- 28 Po otrzymaniu ostatecznych faktur spółka ta zasadniczo składała wnioski o korektę wartości towarów wskazanych w jej zgłoszeniach celnych.
- 29 Przy okazji kontroli po zwolnieniu towarów przeprowadzonej w dniu 26 maja 2017 r. przez Kauno teritorinė muitinė (regionalny urząd celny w Kownie, Litwa) (zwany dalej „regionalnym urzędem celnym”) okazało się jednak, że w okresie od 29 września 2016 r. do 1 lutego 2017 r. Tauritus złożył trzynaście zgłoszeń celnych, w odniesieniu do których nie wystąpił później o korektę wartości celnej towarów, mimo że w okresie od 6 lutego do 15 marca 2017 r. otrzymał on ostateczne faktury za rozpatrywane towary, wskazujące cenę końcową wyższą od ceny tymczasowej, a zatem wyższą od wartości celnej wskazanej w tych zgłoszeniach. W związku z tym spółka ta nie zapłaciła dodatkowej kwoty VAT z tytułu przywozu tych towarów. Sąd odsyłający wyjaśnia jednak, że żaden element akt sprawy w postępowaniu głównym nie prowadzi do uznania, że czyny te wynikają z zamiaru popełnienia oszustwa.
- 30 W następstwie tej kontroli regionalny urząd celny wydał decyzję, w której zastosował przewidzianą w art. 70 ust. 1 unijnego kodeksu celnego metodę ustalania wartości celnej na podstawie wartości transakcyjnej (zwaną dalej „metodą wartości transakcyjnej”), i w konsekwencji przyjął jako wartość celną rozpatrywanych towarów cenę końcową wskazaną na ostatecznych fakturach. Na tej podstawie zażądał on od Tauritusu między innymi zapłaty dodatkowych kwot należnych z tytułu VAT z tytułu importu, powiększonych o odsetki za zwłokę za okres od dnia przyjęcia odnośnych zgłoszeń celnych do dnia 14 września 2017 r., czyli daty sporządzenia sprawozdania z kontroli.
- 31 Tauritus wniósł zażalenie od tej decyzji do departamentu celnego, a następnie odwołanie administracyjne do Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisji ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej), które zostały oddalone, podobnie jak późniejsza skarga wniesiona do właściwego sądu administracyjnego pierwszej instancji.
- 32 Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (najwyższy sąd administracyjny Litwy), do którego wniesiono apelację od wyroku tego sądu, orzekł w wyroku z dnia 17 czerwca 2020 r., że regionalny urząd celny błędnie obliczył wartość celną towarów zgodnie z metodą wartości transakcyjnej ze względu na to, że ostateczna cena towarów nie mogła stanowić podstawy zgłoszenia celnego, ponieważ w chwili złożenia tego zgłoszenia nie była ona znana. Sprawa została przekazana do ponownego rozpoznania przez departament celny.
- 33 Decyzją z dnia 31 grudnia 2020 r. departament celny utrzymał w mocy decyzję regionalnego urzędu celnego, uznając, że Tauritus jest zobowiązany do zapłaty odsetek za zwłokę od dodatkowego VAT z tytułu importu odnośnych towarów. Uznał on w szczególności, że spółka ta powinna była złożyć wniosek o korektę wartości celnej wskazanej w zgłoszeniach celnych na

podstawie ostatecznej ceny towarów oraz że, ponieważ wspomniana spółka nie wywiązała się z tego obowiązku przed rozpoczęciem kontroli po zwolnieniu towarów, regionalna służba celna była uprawniona do korekty odnośnych zgłoszeń celnych i żądania odsetek za zwłokę od dnia złożenia tych zgłoszeń.

- 34 Ponieważ skarga wniesiona przez Tauritus na tę decyzję do właściwego sądu administracyjnego pierwszej instancji została oddalona, spółka ta ponownie wniosła apelację do Lietuvos vyriausiosios administracinės teismeds (najwyższego sądu administracyjnego Litwy), który jest sądem odsyłającym.
- 35 Sąd ten uważa, że praktyka litewskiej administracji celnej wymaga dokonania wykładni art. 70 i art. 173 ust. 3 unijnego kodeksu celnego w celu umożliwienia mu określenia kwoty należnego zobowiązania z tytułu VAT w imporcie i daty wymagalności tego zobowiązania, które to elementy powinien on ustalić, aby móc orzec w przedmiocie istnienia obowiązku zapłaty odsetek za zwłokę, która to kwestia jest jedyną kwestią sporną w ramach postępowania głównego.
- 36 W pierwszej kolejności sąd odsyłający uważa, że z art. 70 unijnego kodeksu celnego i z art. 128 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego 2015/2447 wynika, iż zastosowanie metody wartości transakcyjnej wymaga, aby cena faktycznie zapłacona lub należna była znana lub mogła zostać ustalona w chwili składania zgłoszenia celnego. Podnosi on w szczególności, że art. 70 ust. 3 lit. b) unijnego kodeksu celnego wyraźnie przewiduje, że owa metoda nie ma zastosowania, gdy sprzedaż lub cena są uzależnione od warunków lub świadczeń, których wartość nie może być ustalona w odniesieniu do towarów, dla których ustalana jest wartość celna. Tymczasem w niniejszej sprawie sąd ten skłania się do uznania, że późniejsza korekta ceny tymczasowej jest warunkiem sprzedaży, którego wpływ na cenę końcową ani nie został ustalony, ani nie jest możliwy do ustalenia. Wywodzi on z tego, że zastosowanie wspomnianej metody było niemożliwe.
- 37 Ponadto zastosowanie metody wartości transakcyjnej w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym byłoby niezgodne z obowiązkiem prawidłowości określonym w art. 15 ust. 2 lit. a) unijnego kodeksu celnego. Wskazanie bowiem w zgłoszeniu celnym ceny, która zostanie następnie zmieniona, oznaczałoby przyjęcie arbitralnej lub fikcyjnej wartości celnej.
- 38 W drugiej kolejności sąd odsyłający ma wątpliwości, czy art. 173 ust. 3 unijnego kodeksu celnego wymaga złożenia wniosku o sprostowanie zgłoszenia celnego dotyczącego towarów, których wartość została ustalona na podstawie art. 74 tego kodeksu, na podstawie tymczasowej faktury sprzedaży, po powzięciu wiadomości o ostatecznej cenie tych towarów.
- 39 Sąd ten zauważa w tym względzie, że zgodnie z art. 173 ust. 2 unijnego kodeksu celnego po zwolnieniu towarów importer nie jest już uprawniony do sprostowania zgłoszenia celnego, z zastrzeżeniem wyjątku przewidzianego w art. 173 ust. 3 tego kodeksu, dotyczącego sprostowania w celu umożliwienia zgłaszającemu spełnienia obowiązków dotyczących objęcia towarów daną procedurą celną.
- 40 Otóż ów art. 173 ust. 3 ustanawia wyjątek podlegający ścisłej wykładni, którego zastosowanie w okolicznościach takich jak te w sprawie w postępowaniu głównym jest wątpliwe, ponieważ fakt niestosowania metody ustalania wartości celnej, której zastosowanie w chwili złożenia zgłoszenia celnego było niemożliwe, nie stanowi błędu lub nieprawidłowości, którą należałoby sprostować. Wspomniany sąd uważa w tym względzie, że rozporządzenie wykonawcze 2015/2447 nie przewiduje możliwości sprostowania zgłoszenia celnego, w przypadku gdy cena faktycznie należna za dane towary wynika ze zmian wprowadzonych do umowy sprzedaży po złożeniu

zgłoszenia celnego. Podnosi on natomiast, że to rozporządzenie wykonawcze zakazuje w art. 130 ust. 3 uwzględnienia rabatów wynikających ze zmian wprowadzonych do umowy po przyjęciu tego zgłoszenia.

41 W tych okolicznościach Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (najwyższy sąd administracyjny Litwy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy art. 70 [unijnego kodeksu celnego] należy interpretować w ten sposób, że jego ust. 1 nie ma zastosowania w sytuacji, w której – tak jak w niniejszej sprawie – w chwili przyjęcia zgłoszenia celnego na podstawie sprzedaży, która nastąpiła bezpośrednio przed wprowadzeniem towarów na obszar celny, znana jest jedynie cena tymczasowo należna, która jest następnie (to znaczy po złożeniu zgłoszenia i dopuszczeniu towarów do obrotu) korygowana w górę albo w dół w świetle okoliczności, które są niezależne od stron transakcji oraz nieznane w chwili składania zgłoszenia?
- 2) Czy art. 173 ust. 3 [unijnego kodeksu celnego] należy interpretować w ten sposób, że zgłaszający nie jest zobowiązany wystąpić do organu celnego z wnioskiem o skorygowanie wartości celnej ustalonej i zadeklarowanej zgodnie z art. 74 tego [kodeksu], gdy – tak jak w niniejszej sprawie – cena faktycznie należna za towary, o której mowa w art. 70 ust. 1 owego [kodeksu], która nie była i nie mogła być znana w chwili składania zgłoszenia, zostaje ustalona po dopuszczeniu tych towarów do obrotu?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

- 42 Na wstępie Trybunał zauważył, że spór w postępowaniu głównym nie dotyczy dodatkowej kwoty VAT żądanej przez regionalną służbę celną, lecz odsetek za zwłokę zastosowanych do tej kwoty, które jako jedyne wydają się kwestionowane przez Tauritus. Tymczasem pytania przedstawione przez sąd odsyłający dotyczą wyłącznie ustalenia wartości celnej przywożonych towarów w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym, a tym samym zgodności z prawem żądania zapłaty dodatkowej kwoty VAT w takich okolicznościach.
- 43 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecnictwem w ramach postępowania, o którym mowa w art. 267 TFUE, wyłącznie do sądu krajowego, przed którym toczy się spór i który musi przyjąć odpowiedzialność za mające zapasć orzeczenie sądowe, należy – przy uwzględnieniu okoliczności konkretnej sprawy – zarówno ocena, czy do wydania wyroku jest mu niezbędne uzyskanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, jak i ocena przedstawionych Trybunałowi pytań. W związku z tym, jeśli postawione pytania dotyczą wykładni prawa Unii, Trybunał jest w zasadzie zobowiązany do wydania orzeczenia (wyroki: z dnia 21 kwietnia 1988 r., Pardini, 338/85, EU:C:1988:194, pkt 8; z dnia 22 października 2024 r., Kolin İnşaat Turizm Sanayi ve Ticaret, C-652/22, EU:C:2024:910, pkt 36).
- 44 Trybunał nie może jednak wydać orzeczenia w przedmiocie pytania prejudycjalnego, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą wnosi sąd krajowy, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem toczącego się przed nim sporu, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego,

które są konieczne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu przedstawione (wyroki: z dnia 13 lipca 2000 r., *Idéal tourisme*, C-36/99, EU:C:2000:405, pkt 20; z dnia 4 października 2024 r., *Biohemp Concept*, C-793/22, EU:C:2024:837, pkt 27).

- 45 W niniejszym przypadku nie ma to jednak miejsca. W szczególności sąd odsyłający przedstawił w sposób wystarczająco jasny powody, dla których powziął wątpliwości w przedmiocie wykładni określonych przepisów prawa Unii, które uważa on za niezbędne do wydania wyroku, i nie jest oczywiste, że wykładnia, o którą się zwrócono, nie ma związku ze sporem w postępowaniu głównym lub że podniesiony problem ma charakter hipotetyczny.
- 46 Stwierdzenia tego nie podważa okoliczność, że spór w postępowaniu głównym wydaje się dotyczyć wyłącznie odsetek żądanych przez organy celne, ponieważ sama kwota VAT nie jest kwestionowana.
- 47 O ile bowiem na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112 i art. 325 ust. 1 TFUE na państwach członkowskich ciąży obowiązek podjęcia wszelkich działań ustawodawczych i administracyjnych właściwych w szczególności do zapewnienia poboru w pełnej wysokości VAT należnego na ich odpowiednich terytoriach, w tym poboru odsetek za zwłokę, w zakresie, w jakim przyczynia się on do zwalczania braku zapłaty kwot należnych z tytułu tego podatku w wyznaczonych terminach (zob. podobnie wyrok z dnia 13 października 2022 r., *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”*, C-1/21, EU:C:2022:788, pkt 92), o tyle z brzmienia tego art. 273 wynika, że takie środki powinny przyczyniać się do zapewnienia prawidłowego poboru VAT.
- 48 Tymczasem poprzez swoje pytania dotyczące metody, zgodnie z którą podstawę opodatkowania należy określić w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym, sąd odsyłający zmierza właśnie do ustalenia między innymi kwoty rzeczywiście należnego VAT i daty wymagalności tej kwoty, które, jak wskazuje, są elementami, od których zależy zgodność z prawem roszczenia o odsetki za zwłokę zakwestionowanego przez Tauritus.
- 49 Pytania prejudycjalne są zatem dopuszczalne.

W przedmiocie pytania pierwszego

- 50 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w zasadniczo do ustalenia, czy art. 70 unijnego kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy w chwili przywozu towarów na obszar celny Unii znana jest ich cena tymczasowa, która znajduje się na fakturze pro forma, a umowa sprzedaży przewiduje, że ich cena końcowa zostanie następnie ustalona w drodze ostatecznej faktury na podstawie określonych wcześniej obiektywnych czynników, których wartość jest niezależna od woli stron i nieznana im w chwili przyjęcia zgłoszenia celnego, takich jak średni kurs wymiany niektórych walut lub kurs niektórych produktów w danym okresie, wartość celna tych towarów powinna zostać ustalona z zastosowaniem metody wartości transakcyjnej przewidzianej w tym artykule.
- 51 Na wstępie należy przypomnieć, że prawo Unii dotyczące obliczania wartości celnej ma na celu ustanowienie sprawiedliwego, jednolitego i bezstronnego systemu, wykluczającego stosowanie arbitralnych lub fikcyjnych wartości celnych. Wartość celna powinna w konsekwencji odzwierciedlać rzeczywistą wartość ekonomiczną przywożonego towaru i w związku z tym

uwzględniać wszystkie elementy tego towaru, które przedstawiają wartość ekonomiczną (wyrok z dnia 9 czerwca 2022 r., *Baltic Master*, C-599/20, EU:C:2022:457, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 52 Ponadto zgodnie z samym brzmieniem art. 70 i 74 unijnego kodeksu celnego, po pierwsze, wartość transakcyjna towarów stanowi „podstawę dla określenia wartości celnej”, a po drugie, zastosowanie innych podstaw do określenia tej wartości należy do „zastępczych metod”, które powinny być stosowane, tylko „[j]eżeli wartość celna towarów nie może zostać ustalona na podstawie [tego] art. 70”.
- 53 Tak więc, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 36 opinii, art. 70–74 unijnego kodeksu celnego wyraźnie ustanawiają hierarchię różnych przewidzianych przez nie metod ustalania wartości celnej, w związku z czym importer nie ma swobody wyboru metody, którą zamierza zastosować.
- 54 W związku z tym wartość celną przywożonych towarów należy ustalać w pierwszej kolejności zgodnie z metodą wartości transakcyjnej, przy czym uznaje się, że metoda ta jest najbardziej odpowiednia (zob. podobnie wyrok z dnia 9 czerwca 2022 r., *Baltic Master*, C-599/20, EU:C:2022:457, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo), podczas gdy metody wymienione w art. 74 unijnego kodeksu celnego należy uznać za metody pomocnicze (zob. podobnie wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., *Hamamatsu Photonics Deutschland*, C-529/16, EU:C:2017:984, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo). Dotyczy to w szczególności metody rezydualnej, o której mowa w art. 74 ust. 3 tego kodeksu, mającej zastosowanie tylko wtedy, gdy wartość celna nie może zostać ustalona ani za pomocą metody wartości transakcyjnej, ani za pomocą jednej z metod pomocniczych wymienionych w ust. 2 tego artykułu.
- 55 W niniejszej sprawie sąd odsyłający zastanawia się nad ewentualnymi konsekwencjami, jakie dla metody ustalania wartości celnej towarów może mieć okoliczność, że w chwili złożenia zgłoszenia celnego znana jest jedynie cena tymczasowa, a cena końcowa powinna zostać ustalona dopiero później, gdy zostaną ustalone wartości różnych czynników, od których strony sprzedaży uzgodniły uzależnienie tej ceny końcowej.
- 56 Na podstawie art. 70 ust. 1 unijnego kodeksu celnego wartością celną przywożonych towarów jest wartość transakcyjna, to znaczy cena faktycznie zapłacona lub należna za towary, gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Unii, w razie potrzeby skorygowana, co powinno zostać dokonane zgodnie z art. 71 i 72 tego kodeksu. Z art. 70 ust. 2 owego kodeksu wynika, że cena ta obejmuje wszystkie płatności dokonane lub mające zostać dokonane jako warunek sprzedaży przywożonych towarów.
- 57 Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał wynika, że ponowna ocena ceny tymczasowej wskazanej na fakturach pro forma, taka jak przewidziana w umowach rozpatrywanych w postępowaniu głównym, miała na celu określenie ostatecznej ceny przywożonych towarów. W związku z tym należy uznać, że ich wartością transakcyjną jest ta cena końcowa. Sąd odsyłający wyraża jednak wątpliwości co do możliwości zastosowania takiej wartości transakcyjnej w celu ustalenia wartości celnej tych towarów ze względu na to, że ich cena końcowa nie była znana w dniu, w którym wspomniane towary zostały przywiezione na obszar celny Unii.
- 58 W tym względzie należy podkreślić, że art. 70 ust. 3 lit. b) unijnego kodeksu celnego wyraźnie przewiduje, że owa metoda ma zastosowanie, jedynie gdy sprzedaż lub cena są uzależnione od warunków lub świadczeń, których wartość nie może zostać ustalona w odniesieniu do towarów, dla których ustalana jest wartość celna.

- 59 Tymczasem, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, z postanowienia odsyłającego wynika, że ostateczna cena sprzedaży towarów rozpatrywanych w postępowaniu głównym mogła zostać ustalona od chwili zawarcia umów sprzedaży tych towarów, z uwagi na warunki umowne służące ustaleniu tej ceny końcowej, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 43 i 44 opinii.
- 60 Ponowna ocena ceny tymczasowej przywożonych towarów, taka jak przewidziana w umowach będących przedmiotem postępowania głównego, zależała bowiem od czynników obiektywnych, z góry określonych i niezależnych od woli stron tych umów. Ponadto z akt sprawy znajdujących się w posiadaniu Trybunału wydaje się wynikać, że strony te były zobowiązane do dokonania tej ponownej oceny.
- 61 W zakresie, w jakim w niniejszym przypadku cena końcowa towarów wydawała się możliwa do ustalenia w dniu przywozu tych towarów na obszar celny Unii, sama okoliczność, że cena ta nie była określona w tym dniu, nie może wystarczyć do wykluczenia, że ustalenie wartości celnej tych towarów miało miejsce na podstawie ich wartości transakcyjnej. Z samego brzmienia art. 70 unijnego kodeksu celnego wynika bowiem, że ta wartość transakcyjna może odpowiadać nie tylko „cenie faktycznie zapłaconej” za dane towary, lecz również cenie „należnej” za te towary.
- 62 Ponadto z wyroku z dnia 19 listopada 2020 r., 5th AVENUE Products Trading (C-775/19, EU:C:2020:948, pkt 8, 9, 43, 47), wynika, że kwota odpowiadająca odsetkowi rocznego obrotu osiągniętego na danym terytorium przez importera towarów, która jest należna sprzedawcy, oprócz ceny pierwotnie zafakturowanej, w zamian za wyłączne prawo dystrybucji powinna zostać włączona do wartości celnej tych towarów, mimo że kwota ta została określona dopiero a posteriori.
- 63 Co więcej, należy zauważyć, że art. 166 i 167 unijnego kodeksu celnego przewidują uproszczoną procedurę zgłoszenia celnego, pozwalającą na uwzględnienie umownego ponownego ustalenia wartości transakcyjnej towarów, które powinno nastąpić po przyjęciu ich zgłoszenia celnego, takiego jak ponowne ustalenie wartości przewidziane w umowach będących przedmiotem postępowania głównego.
- 64 Zgodnie bowiem z art. 166 ust. 1 tego kodeksu organy celne mogą zezwolić na objęcie towarów procedurą celną na podstawie zgłoszenia uproszczonego, które może pominąć część danych niezbędnych do zastosowania przepisów regulujących procedurę celną, do której zgłaszane są towary, lub wymaganych do jej zastosowania dokumentów towarzyszących, przy czym art. 167 wspomnianego kodeksu przewiduje, że w określonym terminie zgłaszający składa zgłoszenie uzupełniające zawierające dane niezbędne dla danej procedury celnej i udostępnia organom celnym niezbędne dokumenty towarzyszące.
- 65 W ramach tego postępowania można dokonać zgłoszenia uproszczonego zawierającego wartość celną odpowiadającą cenie tymczasowej wskazanej na fakturze pro forma, a następnie zgłoszenia uzupełniającego, zawierającego wartość celną odpowiadającą cenie końcowej wskazanej na ostatecznej fakturze.
- 66 Jak podkreślił zasadniczo rzecznik generalny, odpowiednio, w pkt 58 i 65–67 opinii, w okolicznościach takich jak te w sprawie w postępowaniu głównym zastosowanie uproszczonej procedury zgłoszenia celnego przewidzianej w art. 166 i 167 unijnego kodeksu celnego pozwala, po pierwsze, na zgłoszenie wartości celnej, która zgodnie z metodą priorytetową wartości transakcyjnej odzwierciedla rzeczywistą wartość ekonomiczną przywożonych towarów, to znaczy cenę faktycznie zapłaconą lub należną za ich nabycie, a po drugie, na spełnienie obowiązku

prawidłowości i kompletności nałożonego w art. 15 ust. 2 lit. a) tego kodeksu, w szczególności poprzez wskazanie od razu organom celnym, że przywożone towary są tymczasowo zgłaszane w wartości, która nie odpowiada ich wartości transakcyjnej.

- 67 Należy dodać, że uproszczenie ustalania wartości celnej przewidziane w art. 73 unijnego kodeksu celnego nie wydaje się mieć zastosowania w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym, czego ustalenie należy jednak do sądu odsyłającego.
- 68 Prawdą jest, że na mocy tego artykułu organy celne mogą zezwolić na to, by kwoty podlegające uwzględnieniu w wartości celnej zgodnie z art. 70 ust. 2 tego kodeksu były ustalane na podstawie szczególnych kryteriów, jeżeli nie można ich określić ilościowo w dniu przyjęcia zgłoszenia celnego.
- 69 Jednakże na podstawie art. 71 ust. 1 rozporządzenia delegowanego 2015/2446 udzielenie tego pozwolenia jest uzależnione od spełnienia dwóch warunków, a mianowicie, po pierwsze, że stosowanie uproszczonej procedury zgłoszenia celnego przewidzianej w art. 166 i 167 unijnego kodeksu celnego wiązałoby się z nieproporcjonalnym kosztem administracyjnym, a po drugie, że wartość celna ustalona na podstawie takich szczególnych kryteriów nie różniłaby się znacząco od wartości celnej ustalonej w braku takiego pozwolenia.
- 70 Tymczasem niezależnie od faktu, że zastosowanie takiego uproszczenia wymaga uprzedniego pozwolenia – o które, jak można przypuszczać na podstawie okoliczności sprawy w postępowaniu głównym, nie wystąpiono w niniejszej sprawie – nic nie wskazuje na to, by zastosowanie uproszczonej procedury zgłoszenia celnego wiązało się z nieproporcjonalnym kosztem administracyjnym dla importera, którego dotyczy postępowanie główne.
- 71 W konsekwencji z powyższego wynika, że w takich okolicznościach wartość przywożonych towarów powinna zostać ustalona na podstawie metody wartości transakcyjnej przy zastosowaniu uproszczonej procedury zgłoszenia celnego przewidzianej w art. 166 i 167 unijnego kodeksu celnego.
- 72 Wniosku tego nie podważa wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., *Hamamatsu Photonics Deutschland* (C-529/16, EU:C:2017:984). Jak bowiem wskazał rzecznik generalny w pkt 45 opinii, rozważania przedstawione przez Trybunał w tym wyroku nie mają zastosowania do okoliczności sprawy w postępowaniu głównym.
- 73 W tym względzie należy zauważyć, po pierwsze, że sprawa, w której zapadł ten wyrok, dotyczyła zmiany cen transferowych uzgodnionych między spółkami należącymi do tej samej grupy, w oparciu o a posteriori podział zysków rezydualnych między podmioty należące do tej grupy, na podstawie kryteriów ustalonych przez spółkę dominującą.
- 74 Tymczasem co do zasady rzeczywista wartość ekonomiczna, którą powinna odzwierciedlać wartość celna (zob. podobnie wyrok z dnia 9 czerwca 2022 r., *Baltic Master*, C-599/20, EU:C:2022:457, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo), nie może wynikać z późniejszego podziału zysków między strony sprzedaży na podstawie decyzji wydanej przez jedną z tych stron.
- 75 Po drugie, wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., *Hamamatsu Photonics Deutschland* (C-529/16, EU:C:2017:984), wpisuje się w inny kontekst prawny niż sprawa w postępowaniu głównym, ponieważ dotyczy on w szczególności stosowania przepisu, to znaczy art. 78 ust. 1

rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1), dotyczącego procedury kontroli zgłoszenia celnego, który nie znajduje się w unijnym kodeksie celnym.

- 76 Wreszcie należy uściślić, że podniesiona przez sąd odsyłający okoliczność, iż zgłaszający działał bez zamiaru oszustwa, jest pozbawiona znaczenia. Artykuł 15 unijnego kodeksu celnego zobowiązuje bowiem każdą osobę uczestniczącą w dopełnieniu formalności celnych do przedstawienia prawidłowych i kompletnych informacji w zgłoszeniu celnym, a niewykonanie tego obowiązku stanowi „naruszenie przepisów prawa celnego” w rozumieniu art. 42 ust. 1 tego kodeksu, ponieważ pojęcie to nie obejmuje wyłącznie działań stanowiących oszustwo, lecz obejmuje każde naruszenie przepisów celnych Unii, niezależnie od tego, czy naruszenie to było umyślne, czy zostało popełnione w wyniku niedbalstwa, czy też w braku jakiegokolwiek bezprawnego zachowania danego podmiotu gospodarczego (zob. podobnie wyrok z dnia 23 listopada 2023 r., J.P. Mali, C-653/22, EU:C:2023:912, pkt 28, 29 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 77 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 70 unijnego kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że gdy w chwili przywozu towarów na obszar celny Unii znana jest ich cena tymczasowa, która znajduje się na fakturze pro forma, przy czym umowa sprzedaży przewiduje, że ich cena końcowa zostanie ustalona w późniejszym terminie na fakturze ostatecznej, na podstawie określonych wcześniej obiektywnych czynników, których wartość jest niezależna od woli stron i nie jest im znana w chwili przyjęcia zgłoszenia celnego, takich jak średni kurs wymiany niektórych walut lub kurs niektórych produktów w danym okresie, wartość celna tych towarów powinna zostać ustalona z zastosowaniem metody wartości transakcyjnej przewidzianej w tym artykule, przy zastosowaniu co do zasady procedury uproszczonego zgłoszenia celnego przewidzianej w art. 166 i 167 tego kodeksu.

W przedmiocie pytania drugiego

- 78 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy art. 173 ust. 3 unijnego kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy wartość celna towarów będących przedmiotem sprzedaży, takiej jak towary rozpatrywane w postępowaniu głównym, została zgłoszona zgodnie z art. 74 ust. 3 tego kodeksu na podstawie tymczasowych cen wykazanych na pierwotnej fakturze, zgłaszający powinien wystąpić o pozwolenie na sprostowanie zgłoszenia celnego po powzięciu wiadomości o ostatecznej cenie tych towarów.
- 79 Ponieważ z odpowiedzi na pytanie pierwsze wynika, że w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym wartość celna towarów powinna zostać zgłoszona zgodnie z art. 70 unijnego kodeksu celnego, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

- 80 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 (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 70 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:

gdy w chwili przywozu towarów na obszar celny Unii znana jest ich cena tymczasowa, która znajduje się na fakturze pro forma, przy czym umowa sprzedaży przewiduje, że ich cena końcowa zostanie ustalona w późniejszym terminie na fakturze ostatecznej, na podstawie określonych wcześniej obiektywnych czynników, których wartość jest niezależna od woli stron i nie jest im znana w chwili przyjęcia zgłoszenia celnego, takich jak średni kurs wymiany niektórych walut lub kurs niektórych produktów w danym okresie, wartość celna tych towarów powinna zostać ustalona z zastosowaniem metody wartości transakcyjnej przewidzianej w tym artykule, przy zastosowaniu co do zasady procedury uproszczonego zgłoszenia celnego przewidzianej w art. 166 i 167 tego rozporządzenia.

Podpisy