



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

22 april 2021 *

”Begäran om förhandsavgörande – Tullunion – Tullkodex för gemenskapen – Förordning (EEG) nr 2913/92 – Artikel 29.1 – Artikel 32.1 e) i) – Tullkodex för unionen – Förordning (EU) nr 952/2013 – Artikel 70.1 – Artikel 71.1 e) i) – Fastställande av tullvärdet – Transaktionsvärdet – Justering – Pris inklusive leverans till gränsen”

I mål C-75/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauens högsta förvaltningsdomstol) genom beslut av den 29 januari 2020, som inkom till domstolen den 13 februari 2020, i målet

”Lifosa” UAB

mot

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

ytterligare deltagare i rättegången

Kauno teritorinė muitinė,

”Transchema” UAB,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden N. Wahl (referent) samt domarna L.S. Rossi och J. Passer,

generaladvokat: E. Tanchev,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- ”Lifosa” UAB, genom A. Seliava och E. Sinkevičius, advokatai,
- Litauens regering, genom V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: litauiska.

– Europeiska kommissionen, genom F. Clotuche-Duvieusart och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Förevarande begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 29.1 och 32.1 e) i) i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16 s. 4) (nedan kallad gemenskapens tullkodex), samt av artiklarna 70.1 och 71.1 e) i) i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (EUT L 269, 2013, s. 1) (nedan kallad unionens tullkodex).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan "Lifosa" UAB (nedan kallad importören) och Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (tullavdelningen vid finansministeriet, Litauen) angående tullmyndighetens beslut att bland annat ålägga importören en justering av tullvärdet på de importerade varorna.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Gemenskapens tullkodex

- 3 I artikel 29.1 i gemenskapens tullkodex föreskrivs följande:

"Tullvärdet på importerade varor skall vara transaktionsvärdet, det vill säga det pris som faktiskt betalats eller skall betalas för varorna när de säljs för export till gemenskapens tullområde, om nödvändigt justerat enligt artiklarna 32 och 33 under förutsättning

...

- b) att försäljningen eller priset inte är beroende av något villkor eller någon ersättning som inte kan åsättas ett bestämt värde med avseende på de varor som ska värderas.

..."

- 4 Artikel 29.3 a i nämnda tullkodex hade följande lydelse:

"Det pris som faktiskt betalats eller skall betalas utgörs av hela den betalning som erlagts eller skall erläggas av köparen till säljaren eller till säljarens fördel för de importerade varorna, och priset inbegriper alla betalningar som köparen erlagt eller skall erlagga till säljaren som ett villkor för försäljningen av de importerade varorna eller till tredje man för att fullgöra en förpliktelse för säljaren gentemot denne tredje man. Betalningen behöver inte nödvändigtvis ha formen av en överföring av pengar. Betalning får fullgöras direkt eller indirekt med hjälp av bankkreditiv eller överlåtbara värdepapper."

5 I artikel 32.1–32.3 i denna tullkodex föreskrevs följande:

”1. Vid fastställandet av tullvärdet enligt artikel 29 skall följande läggas till det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas för de importerade varorna:

...

e) i) Kostnaderna för transport och försäkring av de importerade varorna,

...

fram till platsen för införsel till gemenskapens tullområde.

2. Tillägg till det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas skall enligt denna artikel göras endast på grundval av objektiva och mätbara uppgifter.

3. Vid fastställandet av tullvärdet skall inga andra tillägg göras till det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas än de som föreskrivs i denna artikel.”

Förordning (EEG) nr 2454/93

6 I artikel 164 c i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för förordning nr 2913/92 (EGT L 253, 1993, s. 1; svensk specialutgåva, område 2 volym 10 s. 1), som återfinns i kapitel 4, med rubriken ”Bestämmelser om transportkostnader”, i avdelning V i del I i förordningen, föreskrevs följande:

”Vid tillämpningen av artikel 32.1 e... i [gemenskapens tullkodex] gäller följande:

...

c) Om transporten är kostnadsfri eller ombesörjs av köparen skall transportkostnaderna till platsen för införsel inbegripas i tullvärdet, beräknade enligt de fraktsatser som normalt tillämpas för detta transportsätt.”

Unionens tullkodex

7 I artikel 70 i unionens tullkodex, med rubriken ”Fastställande av tullvärdet på grundval av transaktionsvärdet”, föreskrivs följande:

”1. Grundvalen för varors tullvärde ska vara transaktionsvärdet, det vill säga det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för varorna när de säljs för export till unionens tullområde, vid behov justerat.

2. Det pris som faktiskt betalats eller ska betalas ska utgöras av hela den betalning som gjorts eller ska göras av köparen till säljaren eller av köparen till en tredje part till förmån för säljaren för de importerade varorna och inkluderar alla betalningar som gjorts eller ska göras som ett villkor för försäljningen av den importerade varan.

3. Transaktionsvärdet ska tillämpas under förutsättning att samtliga följande villkor är uppfyllda:

...

b) Att försäljningen eller priset inte är beroende av något villkor eller någon ersättning som inte kan åsättas ett bestämt värde med avseende på de varor som ska värderas.

...”

8 I artikel 71 i unionens tullkodex, med rubriken ”Delar av transaktionsvärdet”, föreskrivs följande:

”1. Vid fastställandet av tullvärdet enligt artikel 70 ska följande läggas till det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas för de importerade varorna:

...

e) Följande kostnader fram till den plats där varorna har förts in i unionens tullområde:

i) Kostnaderna för transport och försäkring av de importerade varorna.

...

2. Tillägg till det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas enligt punkt 1 ska endast göras på grundval av objektiva och mätbara uppgifter.

3. Vid fastställande av tullvärdet ska inga andra tillägg än sådana som föreskrivits i den här artikeln göras till det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas.”

Genomförandeförordning (EU) 2015/2447

9 I artikel 138.3 i kommissionens genomförandeförordning (EU) 2015/2447 av den 24 november 2015 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för vissa bestämmelser i förordning nr 952/2013 (EUT L 343, 2015, s. 558), med rubriken ”Transportkostnader”, föreskrivs följande:

”Om transporten är kostnadsfri eller ombesörjs av köparen, ska de transportkostnader som ska inbegripas i varornas tullvärde beräknas enligt den frakttariff som normalt tillämpas för samma transportsätt.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

10 Importören är ett bolag i Litauen som producerar bland annat gödningsmedel. I enlighet med ett avtal som ingicks den 23 september 2011 köpte bolaget under perioden från den 1 januari 2014 till den 31 oktober 2016, av en mellanhand ”Transchema” UAB, och importerade till unionens tullområde, olika kvantiteter svavelsyra som producerats av ett bolag i Vitryssland, Naftan JSC (nedan kallad tillverkaren).

11 För varje transaktion ingicks ett tilläggsavtal, i vilket angavs ett specifikt pris ”fritt gränsen” (DAF), enligt incotermsvillkoret DAF, som ingick i Incoterms 2000 som upprättats av Internationella handelskammaren, enligt vilket samtliga kostnader för transport av de importerade varorna ska bäras av tillverkaren fram till gränsen.

12 I tullvärdet för de varor som importören hade deklarerat angavs de belopp som faktiskt hade betalats, såsom dessa framgick av de fakturor som mellanhanden hade utfärdat.

13 Vid en kontroll konstaterade tullkontoret i Kaunas (Litauen) att det deklarerade tullvärdet för de importerade varorna var lägre än de faktiska kostnader som tillverkaren haft för transporten av dessa varor med järnväg fram till gränsövergångsstället. Tullkontoret i Kaunas ansåg att

transportkostnaderna skulle läggas till varornas transaktionsvärde och fattade därför den 9 februari 2017 ett beslut i syfte att korrigera det tullvärde som importören hade deklarerat genom att lägga till transportkostnaderna för samma varor utanför unionens tullområde. Bolaget ålades således att betala 25 876 euro som justering av detta tullvärde, 412 euro i dröjsmålsränta på motsvarande obetalda tullavgifter, 187 152 euro i mervärdesskatt vid import, 42 492 euro i dröjsmålsränta på skatten samt 42 598 euro i böter.

- 14 Importören överklagade detta beslut till tullavdelningen vid finansministeriet, som fastställde beslutet.
- 15 Importören väckte talan vid Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnius regionala förvaltningsdomstol, Litauen).
- 16 Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnius regionala förvaltningsdomstol) ogillade genom beslut av den 28 november 2017 importörens talan. Importören överklagade beslutet till Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauens högsta förvaltningsdomstol).
- 17 Enligt den hänskjutande domstolen är det ostridigt mellan parterna i det nationella målet att försäljningspriset för de importerade varorna omfattade leveranskostnaderna till gränsen, vilka skulle bäras av tillverkaren enligt de leveransvillkor som beskrivs i punkt 11 ovan.
- 18 Den hänskjutande domstolen har dessutom preciserat att det tullvärde för dessa varor som importören angett i sina tulldeklARATIONER utgjordes av de belopp som betalats för varorna och att dessa motsvarade varornas verkliga värde. Det deklarerade tullvärdet var likväl lägre än tillverkarens kostnader för transport av samma varor via järnväg fram till Litauens gräns.
- 19 Tullmyndigheten har i detta avseende gjort gällande att, eftersom transaktionsvärdet på de importerade varorna inte har justerats genom att tillverkarens transportkostnader lagts till vid fastställandet av tullvärdet för dessa varor, återspeglar tulldeklARATIONERNA inte samtliga delar av varorna som har ett ekonomiskt värde.
- 20 Importören har däremot gjort gällande att försäljningspriset för de importerade varorna återspeglar varornas verkliga värde, dels, eftersom tillverkaren inte har möjlighet att bearbeta eller lagra dessa varor, dels, eftersom återvinning av nämnda varor ger upphov till mycket höga kostnader. Även om detta pris inte täcker tillverkarens samtliga transportkostnader, är nämnda pris således motiverat och ekonomiskt fördelaktigt för denne, eftersom beloppet av den miljöskatt som påförs i Vitryssland för återvinning av de importerade varorna överstiger det deklarerade tullvärdet och kostnaderna för transport av dessa varor.
- 21 I förevarande fall hyser den hänskjutande domstolen tvivel om huruvida det, för att fastställa tullvärdet på de importerade varorna, enligt artiklarna 29.1 och 32.1 e) i) i gemenskapens tullkodex samt artiklarna 70.1 och 71.1 e) i) i unionens tullkodex krävs att transportkostnaderna läggs till varornas transaktionsvärde i en sådan situation som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, i vilken, om försäljningsvillkoren föreskriver att varornas transaktionsvärde innefattar försäljningspriset, de transportkostnader som ska betalas av tillverkaren överstiger det pris för vilket denne sålt varorna till importören.
- 22 Mot denna bakgrund beslutade Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauens högsta förvaltningsdomstol) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Ska artiklarna 29.1 och 32.1 e) i) i [gemenskapens tullkodex] och artiklarna 70.1 och 71.1 e) i) i [unionens tullkodex] tolkas så, att de innebär att transaktionsvärdet måste justeras för att inkludera alla de kostnader som faktiskt uppstått för ... tillverkaren vid transporten av varorna till den plats där de förts in till Europeiska unionens tullområde, när såsom i förevarande fall 1) skyldigheten att täcka dessa kostnader bars av ... tillverkaren i enlighet med leveransvillkoren ..., och 2)

transportkostnaderna översteg det pris som man hade kommit överens om och som faktiskt betalades ... av importören), men 3) det pris som faktiskt betalades ... av importören motsvarade varornas verkliga värde, även om det priset inte räckte för att täcka alla de transportkostnader som uppstod för ... tillverkaren?”

Prövning av tolkningsfrågan

- 23 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 29.1 och 32.1 e) i i gemenskapens tullkodex samt artiklarna 70.1 och 71.1 e) i i unionens tullkodex ska tolkas så, att för att fastställa tullvärdet för de importerade varorna, ska de kostnader som tillverkaren faktiskt har haft för att transportera varorna till unionens tullområde läggas till varornas transaktionsvärde, när skyldigheten att betala dessa kostnader enligt de avtalade leveransvillkoren ankommer på tillverkaren och dessa kostnader överskrider det pris som faktiskt betalats av importören, men motsvarar varornas verkliga värde.
- 24 EU-domstolen erinrar inledningsvis om att unionens bestämmelser om fastställande av tullvärdet syftar till att upprätta ett rättvist, enhetligt och neutralt system som utesluter användningen av godtyckliga eller fiktiva tullvärden. Tullvärdet ska således återspegla det verkliga ekonomiska värdet på importerade varor och ta hänsyn till alla delar av sådana varor som har ett ekonomiskt värde. Även om det pris som faktiskt betalats eller som ska betalas för varorna som huvudregel utgör grundval för beräkningen av tullvärdet, är detta pris en uppgift som kan behöva justeras när det är nödvändigt för att undvika att ett godtyckligt eller fiktivt tullvärde fastställs (dom av den 20 juni 2019, Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, punkterna 22 och 23 samt där angiven rättspraxis).
- 25 Den hänskjutande domstolen har i detta avseende påpekat att det pris som betalats för de importerade varorna motsvarar varornas verkliga värde och att det inte finns någon omständighet som gör det möjligt att hävda att det pris som importören faktiskt har betalat för dessa varor är fiktivt, på grund av att det skulle vara resultatet av bedrägeri eller rättsmissbruk.
- 26 Målet vid den nationella domstolen tycks följaktligen inte avse ett godtyckligt eller fiktivt tullvärde, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, utan avser endast frågan huruvida, i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet, artiklarna 29.1 och 32.1 e) i i gemenskapens tullkodex samt artiklarna 70.1 och 71.1 e) i i unionens tullkodex kräver att kostnaderna för transporten, vilka i enlighet med avtalsvillkoren ska bäras av tillverkaren och som innefattas i försäljningspriset, ska läggas till detta pris i syfte att fastställa tullvärdet på de importerade varorna, när detta försäljningspris inte täcker hela transportkostnaden.
- 27 För det första utgör transaktionsvärdet på importerade varor, enligt artikel 29.1 i gemenskapens tullkodex och artikel 70.1 i unionens tullkodex, den ”första grundvalen” för att fastställa varornas tullvärde. Det är endast i kompletteringssyfte som vissa andra faktorer kan läggas till denna grundval för att återspegla varornas verkliga ekonomiska värde, med tillämpning av artikel 32 i gemenskapens tullkodex och artikel 71 i unionens tullkodex.
- 28 Även om artikel 32.1 e) i i gemenskapens tullkodex och artikel 71.1 e) i i unionens tullkodex gör det möjligt att komplettera det pris som faktiskt betalats genom tillägg av transportkostnaderna, krävs det enligt dessa bestämmelser att dessa kostnader inte redan har inkluderats i priset, vilket är fallet när det i försäljningsvillkoren fastställs ett pris ”fritt gränsen”.
- 29 Ett sådant synsätt bekräftas av artikel 164 c i förordning nr 2454/93 och artikel 138.3 i genomförandeförordning 2015/2447. Enligt dessa bestämmelser är det nämligen endast tillåtet att lägga transportkostnaderna till transaktionsvärdet på importerade varor när transporten sker antingen gratis eller betalas av importören.

- 30 Den hänskjutande domstolen har angett att det i det nationella målet inte finns någon omständighet som gör det möjligt att hävda att det avtalade försäljningspriset inte inbegrep transportkostnaderna för de importerade varorna eller att det pris som importören betalade inte motsvarade det verkliga värdet av dessa varor.
- 31 Följaktligen är varken villkoren i artikel 32.1 e) i) i gemenskapens tullkodex och artikel 71.1 e) i) i unionens tullkodex, eller villkoren i artikel 164 c i förordning nr 2454/93 och artikel 138.3 i genomförandeförordning 2015/2447 uppfyllda i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet.
- 32 En annan tolkning av nämnda bestämmelser skulle innebära att importören var tvungen att betala två transportkostnader för de importerade varorna och följaktligen att för den import som omfattas av försäljningsvillkor, enligt vilken dessa kostnader ska ingå i försäljningspriset för dessa varor, ska transaktionsvärdet automatiskt korrigeras.
- 33 Den omständigheten att tillverkarens transportkostnader för de importerade varorna i förevarande fall överstiger det pris som importören faktiskt har betalat påverkar inte denna slutsats, under förutsättning att priset återspeglar varornas verkliga värde, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.
- 34 För det andra förefaller den risk som Europeiska kommissionen har nämnt i sitt skriftliga yttrande, enligt vilken en ekonomisk aktör skulle kunna undgå skyldigheterna avseende fastställandet av tullvärdet på importerade varor genom att åberopa sin avtalsfrihet, inte vara välgrundad under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet. En sådan risk förutsätter nämligen att transportkostnaderna för dessa varor inte har betalats, vilket, såsom den hänskjutande domstolen har påpekat, inte är fallet här. Det följer dessutom av bestämmelserna i artikel 29.1 i gemenskapens tullkodex och artikel 70.1 i unionens tullkodex att försäljningsvillkoren ska beaktas vid fastställandet av tullvärdet på nämnda varor.
- 35 Även om en ekonomisk aktör inte kan undandra sig unionsrätten genom att åberopa sina avtalsenliga skyldigheter, kan fastställandet av tullvärdet på importerade varor inte fastställas på ett abstrakt sätt. Enligt domstolens praxis grundar det sig på de villkor under vilka den aktuella försäljningen genomförs, även om dessa avviker från handelsbruk eller kan anses vara ovanliga för den aktuella avtalstypen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 februari 1986, Van Houten International, 65/85, EU:C:1986:53, punkt 13). Domstolen har således slagit fast att vid bedömningen av huruvida tullvärdet på de importerade varorna återspeglar varornas verkliga ekonomiska värde ska hänsyn tas till den konkreta rättsliga situation som parterna i försäljningsavtalet befinner sig i (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juli 2010, Gaston Schul, C-354/09, EU:C:2010:439, punkt 38). Att inte beakta försäljningsvillkoren vid fastställandet av tullvärdet för dessa varor skulle således inte bara strida mot bestämmelserna i artikel 29.1 i gemenskapens tullkodex och artikel 70.1 i unionens tullkodex, utan skulle dessutom leda till ett resultat som inte återspeglar varornas verkliga ekonomiska värde.
- 36 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras så, att artiklarna 29.1 och 32.1 e) i) i gemenskapens tullkodex samt artiklarna 70.1 och 71.1 e) i) i unionens tullkodex ska tolkas så att för att fastställa tullvärdet för de importerade varorna, ska de kostnader som tillverkaren faktiskt har haft för att transportera varorna till unionens tullområde inte läggas till varornas transaktionsvärde, när skyldigheten att betala dessa kostnader enligt de avtalade leveransvillkoren ankommer på tillverkaren och dessa kostnader överskrider det pris som faktiskt betalats av importören, men motsvarar varornas verkliga värde, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Rättegångskostnader

- 37 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

Artiklarna 29.1 och 32.1 e) i) i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen samt artiklarna 70.1 och 71.1 e) i) i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen ska tolkas så att för att fastställa tullvärdet för de importerade varorna, ska de kostnader som tillverkaren faktiskt har haft för att transportera varorna till Europeiska unionens tullområde inte läggas till varornas transaktionsvärde, när skyldigheten att betala dessa kostnader enligt de avtalade leveransvillkoren ankommer på tillverkaren och dessa kostnader överskrider det pris som faktiskt betalats av importören, men motsvarar varornas verkliga värde, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Underskrifter