Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 9 lipca 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Unia celna – Wspólnotowy kodeks celny – Artykuł 32 ust. 1 lit. c) – Rozporządzenie (EWG) nr 2454/93 – Artykuł 157 ust. 2, art. 158 ust. 3 i art. 160 – Ustalanie wartości celnej – Korekta – Opłaty licencyjne dotyczące towarów, dla których ustalana jest wartość celna – Opłaty licencyjne stanowiące „warunek sprzedaży" towarów, dla których ustalana jest wartość celna – Opłaty licencyjne uiszczane przez nabywcę spółce dominującej za dostarczenie know-how niezbędnego do wytworzenia produktów gotowych – Towary nabyte od osób trzecich będące komponentami mającymi stanowić część składową produktów wytwarzanych na podstawie licencji

W sprawie C-76/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Varhoven administrativen sad (naczelny sąd administracyjny, Bułgaria) postanowieniem z dnia czwartek, 25 października 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 31 stycznia 2019 r., w postępowaniu:

Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi", dawniej Nachalnik na Mitnitsa Aerogara Sofia,

przeciwko

„Curtis Balkan" EOOD,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: P.G. Xuereb, prezes izby, T. von Danwitz i A. Kumin (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Pikamäe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi", dawniej Nachalnik na Mitnitsa Aerogara Sofia – M. Metodiev, w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu rządu bułgarskiego – E. Petranova i L. Zaharieva, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu hiszpańskiego – S. Jiménez García i M.J. García-Valdecasas Dorrego, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: bułgarski.

– w imieniu Komisji Europejskiej – M. Kocjan, Y. Marinova i F. Clotuche-Duvieusart, w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 157 ust. 2, 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 Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1993, L 253, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya „Mitnitsi” (dyrektorem południowo-wschodniej dyrekcji regionalnej administracji celnej, Bułgaria), dawniej Nachalnik na Mitnitsa Aerogara Sofia (naczelnikiem urzędu celnego portu lotniczego w Sofii, Bułgaria) a „Curtis Balkan” EOOD w przedmiocie uwzględnienia przy ustalaniu wartości celnej przywożonych towarów dostarczanych przez podmioty trzecie opłat licencyjnych uiszczonych przez tę spółkę jej spółce dominującej.

Ramy prawne

Kodeks celny

3 Artykuł 29 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, zwanego dalej „kodeksem celnym”) stanowi:

„Wartością celną przywożonych towarów jest wartość transakcyjna, to znaczy cena faktycznie zapłacona lub należna za towary, wtedy gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Wspólnoty, ustalana, o ile jest to konieczne, na podstawie art. 32 i 33 […]

[…]”.

4 Artykuł 32 kodeksu celnego stanowi:

„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.

[…]”.

Rozporządzenie nr 2454/93

5 Zgodnie z art. 143 ust. 1 lit. e) rozporządzenia nr 2454/93 osoby uważa się za powiązane, gdy jedna z osób bezpośrednio lub pośrednio kontroluje drugą.

6 Artykuł 157 tego rozporządzenia stanowi:

„1. Do celów art. 32 ust. 1 lit. c) Kodeksu 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 dotycząc[e] 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 [nieodłącznie wkomponowane w przywożony towar]).

2. Bez uszczerbku dla art. 32 ust. 5 Kodeksu, jeżeli wartość celna przywożonego towaru jest ustalana na podstawie przepisów art. 29 Kodeksu, 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”.

7 Artykuł 158 omawianego rozporządzenia brzmi następująco:

„1. Jeżeli przywożone towary stanowią jedynie składnik lub element towarów wytwarzanych we Wspólnocie, to korekty ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za te towary dokonuje się tylko, jeżeli honoraria, tantiemy autorskie lub opłaty licencyjne odnoszą się do tych towarów.

[…]

3. 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 [wymiernych] danych, zgodnie z uwagą interpretacyjną dotyczącą art. 32 ust. 2 Kodeksu, zamieszczoną w załączniku 23”.

8 Artykuł 160 rozporządzenia nr 2454/93 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”.

9 Artykuł 161 tego rozporządzenia stanowi:

„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”.

10 Uwaga interpretacyjna dotycząca wartości celnej, zawarta w załączniku 23 do rozporządzenia nr 2454/93 stanowi w odniesieniu do art. 32 ust. 2 kodeksu celnego, co następuje:

„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”.

11 Ta uwaga interpretacyjna wskazuje w odniesieniu do art. 143 ust. 1 lit. e) rozporządzenia nr 2454/93:

„Jedna osoba kontroluje drugą, w przypadku gdy ta pierwsza jest w stanie sprawować prawną lub faktyczną kontrolę nad czynnościami tej drugiej osoby”.

Komentarze Komitetu Kodeksu Celnego

12 W komentarzu nr 3 (sekcja ustalania wartości celnej) dotyczącym wpływu tantiem autorskich oraz opłat licencyjnych na wartość celną, opracowanym przez Komitet Kodeksu Celnego, o którym mowa w art. 247a kodeksu celnego (zwany dalej „Komitetem Kodeksu Celnego”) wskazano:

„[…]

8. Potrzeba przeanalizowania wpływu tantiem autorskich i opłat licencyjnych na wartość celną jest oczywista, kiedy przywożone towary same są przedmiotem umowy licencyjnej (tzn. gdy są one produktami licencjonowanymi). Taka konieczność zachodzi również i wtedy, gdy przywożone towary są składnikami lub komponentami licencjonowanego produktu lub wtedy, gdy przywożone towary (np. specjalistyczny sprzęt produkcyjny czy urządzenia/instalacje przemysłowe) służą do produkcji lub wytwarzania licencjonowanych towarów.

9. »Know-how« dostarczane na podstawie umowy licencyjnej bardzo często obejmuje dostawę wzorów, receptur, formuł i podstawowych instrukcji służących do użycia licencjonowanego towaru. W sytuacji, gdy takie know-how stosuje się w stosunku do przywożonych towarów, wszystkie tantiemy autorskie i opłaty licencyjne powinny być analizowane pod kątem ich włączenia do wartości celnej towaru. Jednakże niektóre umowy licencyjne (dla przykładu w obszarze »franchisingu«) zawierają postanowienia odnoszące się do świadczenia takich usług jak: szkolenie personelu licencjobiorcy w zakresie wytwarzania licencjonowanego produktu czy w zakresie używania sprzętu/instalacji przemysłowych. Pomoc techniczna (specjalistyczna) może również dotyczyć takich obszarów jak: zarządzanie, administrowanie, marketing, rachunkowość itp. W takich przypadkach płatności z tytułu tantiem autorskich i opłat licencyjnych za wskazane usługi nie kwalifikują się do włączenia do wartości celnej.

[…]

Tantiemy autorskie i opłaty licencyjne odnoszące się do towarów podlegających wycenie

11. W ustalaniu czy opłaty licencyjne odnoszą się do towarów, dla których jest ustalana wartość celna, kluczowym zagadnieniem nie jest to jak opłaty licencyjne są wyliczane, ale dlaczego są płacone, to znaczy, co faktycznie licencjobiorca otrzymuje w zamian za przekazanie płatności. A zatem w przypadku przywożonych komponentów lub składników licencjonowanego produktu, albo w przypadku przywożonych urządzeń do produkcji czy linii technologicznych, płatność licencyjna oparta na realizacji sprzedaży licencjonowanego produktu może wiązać się w całości lub w części ze sprowadzonymi towarami lub w ogóle nie mieć z nimi związku.*Tantiemy autorskie i opłaty licencyjne płatne jako warunek sprzedaży towarów, których wartość jest ustalana*

12. Pytanie, na które trzeba w tym kontekście odpowiedzieć jest następujące: czy sprzedawca mógłby sprzedać towary bez dokonywania płatności z tytułu tantiem autorskich i opłat licencyjnych. Warunek może być wyrażony bezpośrednio jak i pośrednio. W większości przypadków w umowie licencyjnej podaje się czy sprzedaż przywożonych towarów jest uwarunkowana uiszczeniem płatności z tytułu tantiem autorskich lub opłat licencyjnych. Nie ma jednak obowiązku umieszczania takiego zastrzeżenia w umowie.

13. Gdy towary są nabywane od jednej osoby, a tantiemy autorskie lub opłaty licencyjne są płacone osobie trzeciej, to mimo to dokonanie płatności może być, w pewnych okolicznościach, uważane za warunek sprzedaży towarów (zob. art. 160 [rozporządzenia nr 2454/93]) […]”.

13 Komentarz nr 11 (sekcja ustania wartości celnej) w sprawie stosowania art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego w stosunku do honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych płaconych osobie trzeciej zgodnie z art. 160 rozporządzenia nr 2454/93, opracowany przez Komitet Kodeksu Celnego, brzmi następująco:

„[…]

Nawet jeżeli sama umowa sprzedaży między kupującym a sprzedawcą nie nakłada na kupującego wyraźnego obowiązku zapłacenia honorariów autorskich, ich płatność może stanowić domniemany warunek sprzedaży, jeżeli kupujący nie byłby w stanie kupić towarów od sprzedającego, a sprzedający nie byłby gotów ich jemu sprzedać w przypadku niezapłacenia posiadaczowi licencji honorariów autorskich przez kupującego.

[…]

W kontekście art. 160 [rozporządzenia nr 2454/93], jeżeli honoraria autorskie płacone są stronie trzeciej, która sprawuje pośrednią lub bezpośrednią kontrolę nad producentem (co prowadzi do wniosku, że są to osoby powiązane w rozumieniu art. 143 [tego rozporządzenia], wtedy takie płatności

uważa się za warunek sprzedaży. Zgodnie z załącznikiem 23 [do tego rozporządzenia] »uważa się, że jedna osoba kontroluje drugą osobę w tych przypadkach, gdy ta pierwsza jest w stanie wykonywać prawną lub faktyczną kontrolę nad czynnościami tej drugiej osoby«.

W celu stwierdzenia faktu istnienia kontroli, analizie powinny zostać poddane następujące elementy:

– licencjodawca wybiera producenta i wyznacza go kupującemu;

– licencjodawca zawarł bezpośrednio ze sprzedającym umowę na produkcję;

– licencjodawca sprawuje faktyczną, pośrednią lub bezpośrednią kontrolę nad produkcją (w zakresie miejsc produkcji i/lub metod produkcji);

– licencjodawca sprawuje faktyczną, pośrednią lub bezpośrednią kontrolę nad logistyką i wysyłką towarów do kupującego;

– licencjodawca określa komu producent może sprzedawać swoje towary lub ogranicza krąg kupujących;

– licencjodawca wyznacza warunki dotyczące ceny, za którą producent/sprzedawca powinien sprzedawać swoje towary lub wyznacza cenę, za którą importer/kupujący powinien odsprzedawać te towary;

– licencjodawca ma prawo kontroli dokumentacji księgowej producenta lub kupującego;

– licencjodawca wyznacza metody produkcji, które mają być stosowane, wzory itp.;

– licencjodawca wyznacza dostawców materiałów/składników lub ogranicza ich krąg;

– licencjodawca ogranicza ilości [towarów], które producent może wyprodukować;

– licencjodawca nie zezwala kupującemu na dokonywanie zakupu bezpośrednio od producenta, lecz jedynie poprzez właściciela znaku towarowego (licencjodawcę), który może również działać na rzecz importera jako jego agent zakupu;

– producent nie może produkować konkurencyjnych produktów (nielicencjonowanych) bez zgody licencjodawcy;

– produkowane towary są charakterystyczne dla licencjodawcy (np. pod względem koncepcji/projektu i w odniesieniu do znaku towarowego);

– licencjodawca ustala właściwości towarów i stosowaną technologię.

Połączenie takich wskaźników, które wykraczają poza kontrole przeprowadzane przez licencjodawcę jedynie co do jakości, pozwala sądzić, że istnieją powiązania w rozumieniu art. 143 ust. 1 lit. e) [rozporządzenia nr 2454/93], więc zapłatę honorariów autorskich należy uważać za warunek sprzedaży zgodnie z art. 160 [tego rozporządzenia]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14 Curtis Balkan, spółka z siedzibą w Bułgarii, jest w całości własnością Curtis Instruments Inc, spółki z siedzibą w Stanach Zjednoczonych (zwanej dalej „Curtis USA”). Stosunki prawne między tymi spółkami regulują w szczególności dwie umowy: zawarta w dniu 1 lutego 1996 r. umowa dotycząca prawa do korzystania z objętego patentem wynalazku (umowa licencyjna), oraz zawarta w dniu 26 listopada 2002 r. umowa dotycząca świadczenia usług zarządzania.

15 Zgodnie z warunkami umowy licencyjnej Curtis USA przekazuje Curtis Balkan po standardowej cenie zestawy do produkcji wskaźników poziomu paliwa oraz zestawy do produkcji regulatorów prędkości silnika o wysokiej częstotliwości w oparciu o własną opatentowaną technologię. Curtis Balkan ma prawo do wytwarzania przy użyciu tych komponentów i sprzedawania regulatorów prędkości silnika i części składowych pojazdów elektrycznych, za które uiszcza opłatę za prawo do korzystania z wynalazku. Płatność ta jest dokonywana kwartalnie, na podstawie zgłoszonej kwartalnej sprzedaży produktów. Na mocy aneksu do umowy podpisanego w dniu 1 września 2010 r. Curtis USA otrzymuje opłaty licencyjne w wysokości 10% ceny sprzedaży netto produktów objętych umową i sprzedanych przez Curtis Balkan.

16 Zgodnie z umową o usługi Curtis USA zobowiązuje się między innymi do zapewnienia działalności operacyjnej Curtis Balkan, czyli jej zarządzania, obejmującego marketing, reklamę, opracowanie budżetu, sprawozdawczość finansową, systemy informatyczne oraz zasoby ludzkie, za uzgodnioną miesięczną opłatą.

17 W trakcie kontroli zgłoszeń celnych Curtis Balkan dotyczących przywozu towarów z państw trzecich w okresie od 1 stycznia 2012 r. do 31 maja 2015 r., bułgarskie organy celne stwierdziły, że przywożone towary, „części i komponenty”, zostały wykorzystane przez Curtis Balkan do wytworzenia produktów, za które Curtis Balkan uiszcza opłaty licencyjne na rzecz Curtis USA na mocy umowy z dnia 1 lutego 1996 r. Stwierdzono również, że zadeklarowana wartość celna przywożonych towarów nie obejmowała tych opłat licencyjnych.

18 W tym kontekście zarówno Curtis USA, jak i Curtis Balkan przedstawiły wyjaśnienia, z których wynikało między innymi, że Curtis USA kontroluje cały łańcuch produkcyjny, od negocjacji i scentralizowanego zakupu komponentów niezbędnych do produkcji do sprzedaży produktów gotowych. Komponenty stanowiące część składową produktów są produkowane zgodnie ze specyfikacjami określonymi przez Curtis USA i są zaprojektowane specjalnie dla tych produktów. Ponadto wybór innego dostawcy musi być zatwierdzony przez Curtis USA. Jednakże dla każdego zamówienia o wartości nieprzekraczającej 100 000 dolarów amerykańskich (USD) (około 85 000 EUR) nie jest wymagane powiadomienie Curtis USA lub zatwierdzenie przez nią.

19 Decyzją z dnia 28 kwietnia 2016 r. naczelnik urzędu celnego portu lotniczego w Sofii dokonał ponownej oceny zadeklarowanej wartości celnej dla wszystkich zbadanych zgłoszeń celnych, i wliczył do niej opłaty licencyjne, które uznał za należne na mocy art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego i art. 157 rozporządzenia nr 2454/93 w związku z art. 158 ust. 1 i 3 oraz art. 160 tego rozporządzenia.

20 Curtis Balkan odwołała się od tej decyzji w trybie administracyjnym. Na poparcie odwołania spółka ta przedłożyła pisma od dostawców mające wykazać, że ceny towarów zamówionych przez Curtis Balkan u tych dostawców nie są uzależnione od opłat licencyjnych, które płaci na rzecz Curtis USA, a wspomniana nie jest w stanie kierować działalnością tych dostawców ani jej ograniczać.

21 Decyzją z dnia 21 czerwca 2016 r. właściwy organ celny oddalił odwołanie administracyjne Curtis Balkan.

22 Curtis Balkan zaskarżyła decyzję z dnia 28 kwietnia 2016 r., utrzymaną w mocy decyzją z dnia 21 czerwca 2016 r., do Administrativen sad – Sofia grad (sądu administracyjnego miasta Sofia, Bułgaria). W ramach tego postępowania na wniosek tej spółki zarządzono przeprowadzenie ekspertyzy, z której wynika, że wartość zgłoszeń celnych rozpatrywanych w postępowaniu głównym nie przekracza progu 100 000 USD, w ramach którego spółka ta ma swobodę operacyjną przy zamawianiu towarów.

23 Wyrokiem z dnia 8 lutego 2018 r., Administrativen sad – Sofia grad (sąd administracyjny miasta Sofii) stwierdził nieważność decyzji z dnia 28 kwietnia 2016 r. utrzymanej w mocy decyzją z dnia 21 czerwca 2016 r., na tej podstawie, że nie zostały spełnione przesłanki określone w art. 157 ust. 2 rozporządzenia nr 2454/93 wymagane do podwyższenia wartości umownej przywożonych towarów o wartość uiszczonych opłat licencyjnych.

24 W odniesieniu do pierwszej przesłanki, o której mowa w tym przepisie, zgodnie z którą zapłata opłat licencyjnych powinna dotyczyć towarów, dla których ustalana jest wartość celna, sąd ten stwierdził, że towary rozpatrywane w postępowaniu głównym nie są objęte umową dotyczącą prawa do korzystania z objętego patentem wynalazku. W szczególności nie dostarczono dowodów na to, że szczególnego rodzaju procesy produkcyjne lub know-how, do których Curtis USA posiada prawa, zostały nieodłącznie wkomponowane w te towary.

25 W odniesieniu do drugiej przesłanki, zgodnie z którą uiszczenie opłat licencyjnych musi stanowić warunek sprzedaży przywożonych towarów, nie wykazano również, w ocenie sądu, by dostawcy wymagali od Curtis Balkan uiszczenia opłat licencyjnych na rzecz Curtis USA. W szczególności nie wykazano, że istnieje jakikolwiek związek między wymienioną spółką a dostawcami, który pozwalałby przypuszczać, że sprawuje ona pośrednią kontrolę nad tymi dostawcami. Ponadto dostawcy ci kategorycznie zaprzeczyli istnieniu takiego powiązania.

26 Naczelnik urzędu celnego portu lotniczego w Sofii odwołał się od wyroku wydanego przez Administrativen sad – Sofia grad (sąd administracyjny miasta Sofia) do Varhoven administrativen sad (naczelnego sądu administracyjnego, Bułgaria).

27 Naczelnik urzędu celnego portu lotniczego w Sofii twierdzi, że istnieje związek między opłatami licencyjnymi a towarami, dla których ustalana jest wartość celna, ponieważ stanowią one komponenty wykorzystywane do wytwarzania produktów na podstawie licencji, a te komponenty podlegają certyfikacji w związku z wymogami jakościowymi produktów gotowych. Ponadto opłaty licencyjne stanowią warunek sprzedaży przywożonych towarów, ponieważ przy wyborze dostawców bierze się pod uwagę wymagania techniczne, które muszą spełniać przywożone towary, przy czym wymagania te opracowują działy inżynieryjne centrum projektowego Curtis USA.

28 W odniesieniu do faktu, że towary, dla których ustalana jest wartość celna, zostały nabyte od dostawców innych niż spółka, której uiszczono opłaty licencyjne, naczelnik urzędu celnego portu lotniczego w Sofii uważa, że art. 160 rozporządzenia nr 2454/93, który odnosi się do takiej sytuacji, ma zastosowanie, ponieważ Curtis USA sprawuje pośrednią kontrolę nad producentami. Licencjodawca wybiera bowiem producentów i narzuca im specyfikacje, przez co sprawuje rzeczywistą bezpośrednią lub pośrednią kontrolę nad procesem produkcji.

29 Ponadto, ponieważ przywożone towary są jedynie elementami składowymi produktów gotowych, zaś opłaty licencyjne odnoszą się w części do przywożonych towarów, a w części do innych komponentów dodanych do towarów po ich przywozie oraz do działań i usług realizowanych po przywozie, naczelnik urzędu celnego portu lotniczego w Sofii wskazuje, że opłaty zostały podzielone proporcjonalnie, zgodnie z art. 158 ust. 1 i 3 rozporządzenia nr 2454/93.

30 Curtis Balkan kwestionuje stanowisko naczelnika urzędu celnego portu lotniczego w Sofii.

31 Sąd odsyłający przypomina, że w postępowaniach podobnych do postępowania głównego, które toczyły się między tymi samymi stronami, orzekł on, iż organy celne dokonały prawidłowej korekty na podstawie art. 158 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93. W szczególności uznał on, że w sytuacji, o której mowa w tym przepisie, nie trzeba było potwierdzać spełnienia warunków określonych w art. 157 ust. 2 tego rozporządzenia i że art. 160 tego rozporządzenia również nie ma istotnego znaczenia.

32 Jednakże Varhoven administrativen sad (naczelny sąd administracyjny) ma wątpliwości co do prawidłowej wykładni rozporządzenia nr 2454/93, postanowił więc zawiesić postępowanie i skierował do Trybunału następujące pytania:

„1) Czy art. 158 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93 należy interpretować w ten sposób, że reguluje on samodzielną podstawę do dokonania korekty wartości celnej poprzez dodanie opłat licencyjnych do faktycznie zapłaconej lub należnej ceny przywożonych towarów – niezależnie od reguły określonej w art. 157 rozporządzenia nr 2454/93?

2) Czy art. 158 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93 należy interpretować w ten sposób, że reguluje on dwie alternatywne sytuacje, w których dokonuje się korekty wartości celnej, a mianowicie: po pierwsze, gdy opłaty licencyjne, takie jak rozpatrywane, odnoszą się częściowo do przywożonych towarów i częściowo do innych składników lub elementów składowych dołączonych do towarów po ich przywozie; oraz po drugie, gdy opłaty licencyjne odnoszą się do innych świadczeń lub usług po przywozie?

3) Czy art. 158 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93 należy interpretować w ten sposób, że reguluje on trzy sytuacje korekty wartości celnej, a mianowicie: po pierwsze, gdy opłaty licencyjne odnoszą się częściowo do przywożonych towarów i częściowo do innych składników lub elementów składowych dołączonych do towarów po ich przywozie; po drugie, gdy opłaty licencyjne odnoszą się częściowo do przywożonych towarów i częściowo do innych świadczeń lub usług po przywozie; po trzecie, gdy opłaty licencyjne odnoszą się częściowo do przywożonych towarów i częściowo do innych składników lub elementów składowych dołączonych do towarów po ich przywozie, lub do innych świadczeń lub usług po przywozie?

4) Czy art. 158 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93 należy interpretować w ten sposób, że dopuszcza on korektę wartości celnej zawsze, gdy ustalono, że zapłacone opłaty licencyjne odnoszą się do świadczeń i usług po przywozie towarów, dla których ustalana jest wartość celna, które w rozpatrywanym wypadku są świadczone przez spółkę amerykańską na rzecz spółki bułgarskiej (w związku z wytwarzaniem i zarządzaniem) – niezależnie od tego, czy istnieją przesłanki dokonania takiej korekty określone w art. 157 rozporządzenia nr 2454/93?

5) Czy art. 158 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93 należy interpretować w ten sposób, że reguluje on szczególny wypadek korekty wartości celnej w trybie i na warunkach uregulowanych w art. 157 rozporządzenia nr 2454/93, których jedyną cechą szczególną jest okoliczność, że opłata licencyjna jest związana wyłącznie częściowo z towarami, dla których ustalana jest wartość celna, co wymaga proporcjonalnego podziału tej opłaty?

6) Czy art. 158 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93 należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie także wówczas, gdy kupujący płaci honorarium lub opłatę licencyjną osobie trzeciej?

7) Na wypadek udzielenia odpowiedzi twierdzących na poprzedzające dwa pytania, w sytuacji proporcjonalnego podziału opłaty licencyjnej na podstawie art. 158 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93, czy sąd powinien ocenić istnienie dwóch przesłanek uregulowanych w art. 157 ust. 2, a mianowicie by opłata licencyjna obowiązkowo była związana z przywożonymi towarami, nawet jeśli tylko częściowo, i by stanowiła warunek ich sprzedaży, odpowiednio czy przy tej ocenie

należy uwzględnić regułę określoną w art. 160, zgodnie z którą warunki określone w art. 157 ust. 2 uważa się za spełnione, jeśli sprzedający lub osoba z nim powiązana żąda od kupującego dokonania takiej płatności?

8) Czy art. 160 rozporządzenia nr 2454/93 należy uznać za odnoszący się wyłącznie do podstawowej reguły określonej w art. 157 rozporządzenia nr 2454/93, gdy opłaty licencyjne są płacone osobie trzeciej i są w całości związane z towarami, dla których ustalana jest wartość celna, czy też ma także zastosowanie w wypadkach, gdy te opłaty licencyjne są związane wyłącznie częściowo z przywożonymi towarami?

9) Czy art. 160 rozporządzenia nr 2454/93 należy interpretować w ten sposób, że pod powiązaniem między licencjodawcą a sprzedającym należy rozumieć wypadki, w których licencjodawca jest związany z kupującym, ponieważ sprawuje on nad kupującym bezpośrednią kontrolę przekraczającą kontrolę jakości, lub należy interpretować w ten sposób, że opisane powyżej powiązanie między licencjodawcą a kupującym nie jest wystarczające, aby wykazać powiązanie (pośrednie) między licencjodawcą a sprzedającym, w szczególności jeśli sprzedający zaprzecza, by ceny w ramach zamówień kupującego dotyczących przywożonych towarów zależały od zapłaty opłat licencyjnych, i zaprzecza, by licencjodawca mógł operacyjnie kierować jego działaniami lub ograniczać te działania?

10) Czy art. 160 rozporządzenia nr 2454/93 należy interpretować w ten sposób, że dopuszcza on dokonanie korekty wartości celnej, wyłącznie gdy są spełnione dwie przesłanki uregulowane w art. 157 rozporządzenia nr 2454/93, a mianowicie by opłata licencyjna płacona osobie trzeciej była związana z towarami, dla których ustalana jest wartość celna, i by stanowiła warunek sprzedaży tych towarów, oraz gdy dodatkowo spełniona jest przesłanka, by sprzedający, lub osoba z nim powiązana, zażądał od kupującego uiszczenia opłaty licencyjnej?

11) Czy określony w art. 157 ust. 2 tiret pierwsze rozporządzenia nr 2454/93 wymóg, by opłata licencyjna była związana z towarami, dla których ustalana jest wartość celna, należy uznać za spełniony, gdy ustalono istnienie pośredniego związku między tą opłatą a przywożonymi towarami, takiego jak w niniejszym wypadku, a mianowicie gdy towary, dla których ustalana jest wartość celna, stanowią komponenty dodawane do końcowego produktu objętego licencją?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

33 W jedenastu pytaniach, które należy rozpatrywać łącznie, sąd krajowy zwraca się w istocie o to, czy art. 157 ust. 2, art. 158 ust. 3 i art. 160 rozporządzenia nr 2454/93 należy interpretować w ten sposób, że do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za przywożone towary należy dodać proporcjonalną część kwoty opłat licencyjnych uiszczanych przez spółkę na rzecz jej spółki dominującej w zamian za dostarczenie know-how do produkcji wyrobów gotowych, w okolicznościach, w których przywożone towary mają stanowić wraz z innymi komponentami część składową wspomnianych wyrobów gotowych, a ta pierwsza spółka nabywa je od sprzedawców odrębnych od spółki dominującej.

34 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo Unii z zakresu obliczania wartości celnej ma na celu ustanowienie sprawiedliwego, jednolitego i bezstronnego systemu, wykluczającego stosowanie arbitralnych lub fikcyjnych wartości celnych. Wartość celna powinna zatem, kiedy tylko jest to możliwe, odzwierciedlać faktyczną wartość ekonomiczną przywożonych towarów i uwzględniać wszystkie elementy tych towarów, które przedstawiają wartość ekonomiczną. (wyrok z dnia 20 czerwca 2019 r., Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 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 wymaganych w szczególności zgodnie z art. 32 tego kodeksu (zob. podobnie wyrok z dnia 9 marca 2017 r., GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Do elementów, które należy dodać do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za przywożone towary w celu ustalenia wartości celnej, art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego zalicza 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 tych towarów, o ile te honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne nie są ujęte w cenie faktycznie zapłaconej lub należnej.

37 Ponadto, zgodnie z art. 157 ust. 1 rozporządzenia nr 2454/93 pojęcie „honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych” do celów art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego odnosi się, między innymi, do płatności za korzystanie z praw odnoszących się do wytworzenia przywożonych towarów, sprzedaży tych towarów na wywóz lub ich użycia lub odsprzedaży.

38 Artykuł 157 ust. 2 rozporządzenia nr 2454/93 stanowi z kolei, że gdy wartość celna przywożonych towarów 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.

39 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 (wyrok z dnia 9 marca 2017 r., GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, pkt 35).

40 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że opłaty licencyjne rozpatrywane w postępowaniu głównym zostały uiszczone przez Curtis Balkan spółce dominującej Curtis USA w zamian za dostarczenie przez nią know-how do wytwarzania produktów, których część składową stanowiły przywożone towary. Te opłaty licencyjne należy zatem uznać za opłaty za korzystanie z praw odnoszących się do użycia przywożonych towarów w rozumieniu art. 157 ust. 1 tiret trzecie rozporządzenia nr 2454/93 i wchodzące w związku z tym w zakres pojęcia „honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych” w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego.

41 Ponadto, ponieważ bezsporne jest, że Curtis Balkan nie dodała tych opłat licencyjnych do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za przywiezione towary rozpatrywane w postępowaniu głównym, pierwsza przesłanka korekty wartości celnej, o której mowa w pkt 39 niniejszego wyroku, jest spełniona.

42 W odniesieniu do drugiej przesłanki, by opłaty odnosiły się do towarów, dla których ustalana jest wartość celna, w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego, należy przypomnieć, że na mocy art. 158 ust. 1 rozporządzenia nr 2454/93, jeżeli przywożone towary stanowią jedynie składnik lub element towarów wytwarzanych w Unii, to korekty ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za te towary dokonuje się, tylko jeżeli honoraria, tantiemy autorskie lub opłaty licencyjne odnoszą się do tych towarów.

43 Ponadto zgodnie z art. 161 akapit pierwszy 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, dla których ustalana jest wartość celna. Natomiast art. 161 akapit drugi tego rozporządzenia 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 pozostawać w związku z towarem, którego wartość celna jest ustalana.

44 Należy również przypomnieć, że chociaż wnioski Komitetu Kodeksu Celnego są niewiążące, to stanowią one ważny instrument służący zapewnieniu jednolitego stosowania kodeksu celnego przez organy celne państw członkowskich i mogą być jako takie uważane za uprawnione środki służące do interpretowania tego kodeksu (zob. wyrok z dnia 9 marca 2017 r., GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 W tym względzie z pkt 8 komentarza nr 3 (sekcja ustalania wartości celnej) dotyczącego wpływu tantiem autorskich oraz opłat licencyjnych na wartość celną, opracowanego przez Komitet Kodeksu Celnego, wynika, że należy przeanalizować wpływ płatności honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych na wartość celną nie tylko wtedy, kiedy przywożone towary same są przedmiotem umowy licencyjnej, ale i wtedy, gdy przywożone towary są składnikami lub komponentami licencjonowanego produktu.

46 Ponadto, zgodnie z pkt 9 tego komentarza, gdy know-how dostarczane na podstawie umowy licencyjnej stosuje się do przywożonych towarów, wszystkie honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne powinny być analizowane pod kątem ich włączenia do wartości celnej towaru. Natomiast honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne uiszczone za świadczenie takich usług, jak szkolenie personelu licencjobiorcy w zakresie wytwarzania licencjonowanego produktu lub pomoc techniczną w takich obszarach jak zarządzanie, administrowanie, marketing czy rachunkowość nie powinny być włączane do wartości celnej.

47 Wreszcie w pkt 11 omawianego komentarza stwierdzono, że przy ustalaniu, czy opłaty licencyjne odnoszą się do towarów, dla których jest ustalana wartość celna, kluczowym zagadnieniem nie jest to, jak opłaty licencyjne są wyliczane, ale dlaczego są płacone, to znaczy, co faktycznie licencjobiorca otrzymuje w zamian za przekazanie płatności. A zatem w przypadku przywożonych komponentów lub składników licencjonowanego produktu opłata licencyjna może wiązać się w całości lub w części z przywożonymi towarami lub w ogóle nie mieć z nimi związku.

48 W związku z tym okoliczność, że sposób obliczania honorariów, tantiem autorskich lub opłat licencyjnych nie odnosi się do ceny przywożonego towaru, lecz do ceny gotowego produktu, w skład którego wchodzi ten towar, nie wyklucza możliwości uznania, że te honoraria, tantiemy autorskie lub opłaty licencyjne pozostają w związku z tym towarem.

49 Natomiast sam fakt, że towar stanowi część składową produktu końcowego nie prowadzi do wniosku, że honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne uiszczone w zamian za dostawę, na podstawie umowy licencyjnej, know-how do wytwarzania produktu końcowego odnoszą się do tego towaru. W tym względzie wymagany jest wystarczająco ścisły związek między takimi honorariami, tantiemami autorskimi lub opłatami licencyjnymi a danymi towarami.

50 Powiązanie takie istnieje, gdy know-how dostarczone na mocy umowy licencyjnej jest niezbędne do wytworzenia przywożonych towarów. Przesłankę, że tak jest, stanowi okoliczność, że taki towar został specjalnie zaprojektowany po to, by stanowić część składową licencjonowanego produktu, przy czym nie można brać pod uwagę żadnego innego rozsądnego sposobu jego wykorzystania. Natomiast fakt, że know-how jest niezbędne jedynie do ukończenia produkcji licencjonowanych produktów prowadzi do wniosku, że nie istnieje wystarczająco ścisły związek.

51 W niniejszej sprawie do sądu odsyłającego, który jest wyłącznie właściwy do oceny stanu faktycznego zawisłego przed nim sporu, należy ustalenie, czy istnieje wystarczająco ścisły związek między know-how dostarczonym na podstawie umowy licencyjnej zawartej między Curtis Balkan i Curtis USA a przywożonymi towarami, a tym samym ustalenie, czy można uznać, że opłaty licencyjne uiszczane przez pierwszą z tych spółek drugiej odnoszą się do tych towarów, zgodnie z art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego. W tym kontekście ważne jest, aby uwzględnić wszystkie istotne elementy, w tym prawne i faktyczne relacje między zainteresowanymi podmiotami.

52 Należy dodać, że opłaty licencyjne mogą odnosić się do towarów, dla których ustalana jest wartość celna, w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. c), nawet jeżeli te opłaty licencyjne odnoszą się tylko częściowo do tych towarów (zob. podobnie wyrok z dnia 9 marca 2017 r., GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo). Jednakże, jak wynika z art. 32 ust. 2 kodeksu celnego, każdy element dodany do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej powinien być oparty na obiektywnych i wymiernych danych.

53 W odniesieniu do pytań sądu krajowego dotyczących wykładni art. 158 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93 należy przypomnieć, że zgodnie z tym przepisem, 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 wymiernych danych, zgodnie z uwagą interpretacyjną dotyczącą art. 32 ust. 2 kodeksu celnego, zamieszczoną w załączniku 23.

54 Po pierwsze, należy zauważyć, że art. 158 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93 nie można przyjąć za niezależną podstawę prawną dla korekty wartości celnej poprzez dodanie honorariów, tantiem autorskich lub opłat licencyjnych do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za przywożone towary.

55 Zgodnie z art. 32 ust. 3 kodeksu celnego w celu ustalenia wartości celnej, do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej nie dodaje się żadnych innych elementów poza tymi, które wymieniono w tym artykule.

56 Tym samym, jeśli chodzi o honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne, art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego, którego warunki stosowania zostały określone w art. 157–162 rozporządzenia nr 2454/93, stanowi jedyną podstawę prawną umożliwiającą korektę wartości celnej poprzez dodanie honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych.

57 Wskazując, że w przypadku gdy honoraria, tantiemy autorskie lub opłaty licencyjne odnoszą się jedynie częściowo do przywożonych towarów, to stosownego podziału dokonuje się jedynie na podstawie obiektywnych i wymiernych danych, art. 158 ust. 3 rozporządzenia 2454/93 ogranicza się zatem do doprecyzowania wymogu wynikającego z art. 32 ust. 3 Kodeksu celnego.

58 Po drugie, art. 158 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93 należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie nie tylko wtedy, gdy honoraria, tantiemy autorskie lub opłaty licencyjne odnoszą się w części do przywożonych towarów, a w części do innych składników lub elementów składowych dołączonych do towarów po ich przywozie oraz gdy honoraria, tantiemy autorskie lub opłaty licencyjne odnoszą się w części do przywożonych towarów, a w części do świadczeń lub usług dokonanych po przywozie, lecz również w sytuacji gdy honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne odnoszą się w części do przywożonych towarów, a w części do innych składników lub komponentów dodanych do towarów po ich przywozie oraz do świadczeń lub usług realizowanych po przywozie.

59 Jak wskazano w pkt 57 niniejszego wyroku, art. 158 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93 stanowi, że w przypadku gdy honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne odnoszą się jedynie w części do przywożonych towarów, stosownego podziału dokonuje się jedynie na podstawie obiektywnych i wymiernych danych.

60 Jednakże wykładnia tego przepisu prowadząca do tego, że nie miałby on zastosowania do sytuacji opisanej jako trzecia w pkt 58 niniejszego wyroku, skutkowałaby tym, że w przypadku gdy honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne odnosiłyby się w części do przywożonych towarów, a w części do innych składników lub elementów składowych dodanych do towarów po ich przywozie, lub też do świadczeń lub usług realizowanych po przywozie, stosownego podziału dałoby się dokonać w braku obiektywnych i wymiernych danych, co byłoby sprzeczne z wymogiem określonym w art. 32 ust. 3 kodeksu celnego, przytoczonym w pkt 52 niniejszego wyroku, zgodnie z którym każdy element dodany do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej powinien być oparty na obiektywnych i wymiernych danych.

61 Po trzecie, w odniesieniu do kwestii, czy art. 158 ust. 3 rozporządzenia 2454/93 ma zastosowanie również w przypadku, gdy nabywca uiszcza honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne na rzecz strony trzeciej innej niż sprzedawca, wystarczy zauważyć, że przepis ten odnosi się jedynie do uiszczania „honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych”, przy czym nie wskazuje się, na czyją rzecz mają być uiszczane takie honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne.

62 Jeżeli chodzi o trzecią przesłankę wskazaną w pkt 39 niniejszego wyroku, zgodnie z którą zapłata honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych musi stanowić warunek sprzedaży towarów, dla których ustalana jest wartość celna, z orzecznictwa Trybunału wynika, że wymóg ten jest spełniony, jeżeli w stosunkach umownych powstałych między sprzedającym lub osobą z nim powiązaną a kupującym zapłata honorariów, tantiem autorskich lub opłat licencyjnych ma dla sprzedającego takie znaczenie, że w braku tej płatności sprzedający nie dokonałby sprzedaży (zob. podobnie wyrok z dnia 9 marca 2017 r., GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, pkt 60).

63 W niniejszej sprawie spółka, której Curtis Balkan uiszczała opłaty licencyjne, czyli Curtis USA, była a priori inną spółką, niż ta, od której nabywała ona towary rozpatrywane w postępowaniu głównym.

64 W tym względzie art. 160 rozporządzenia nr 2454/93 stanowi, że 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.

65 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że art. 160 rozporządzenia nr 2454/93 może mieć zastosowanie do sytuacji, w której „osoba trzecia”, na rzecz której należy uiścić honoraria, tantiemy autorskie lub opłaty licencyjne, oraz „osoba powiązana” ze sprzedawcą są jedną i tą samą osobą (zob. podobnie wyrok z dnia 9 marca 2017 r., GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, pkt 63–66).

66 Trybunał orzekł również, że w celu ustalenia, czy zapłata honorariów, tantiem autorskich lub opłat licencyjnych stanowi warunek sprzedaży towarów, dla których ustalana jest wartość celna, w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego, w okolicznościach, w których sprzedawca towarów, dla których ustalana jest wartość celna, jest inną osobą niż licencjodawca, należy ostatecznie ustalić, czy osoba powiązana ze sprzedającym jest w stanie upewnić się, że przywóz towarów będzie uzależniony od zapłaty na jej rzecz omawianych honorariów, tantiem autorskich lub opłat licencyjnych (zob. podobnie wyrok z dnia 9 marca 2017 r., GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, pkt 67, 68).

67 Zgodnie z art. 143 ust. 1 lit. e) rozporządzenia nr 2454/93 osoby uważa się za powiązane, gdy jedna z osób bezpośrednio lub pośrednio kontroluje drugą. Uwaga interpretacyjna dotycząca wartości celnej, odnosząca się do tego przepisu, zamieszczona w załączniku 23 do tego rozporządzenia, stanowi w tym względzie, iż uważa się, że jedna osoba kontroluje drugą osobę w tych przypadkach, gdy ta pierwsza jest w stanie wykonywać prawną lub faktyczną kontrolę nad czynnościami tej drugiej osoby.

68 Do sądu krajowego należy zbadanie, czy tak było w przypadku stosunków między Curtis USA a sprzedawcami towarów rozpatrywanych w postępowaniu głównym. W tym celu należy uwzględnić czynniki określone w komentarzu nr 11 (sekcja ustania wartości celnej) w sprawie stosowania art. 32

ust. 1 lit. c) kodeksu celnego w stosunku do honorariów, tantiem autorskich i opłat licencyjnych płaconych osobie trzeciej zgodnie z art. 160 rozporządzenia nr 2454/93, przytoczonym w pkt 13 niniejszego wyroku.

69 W odniesieniu do okoliczności, na które powołuje się sąd krajowy, iż sprzedawcy twierdzą, że cena przywożonych towarów nie była uzależniona od uiszczenia opłat licencyjnych rozpatrywanych w postępowaniu głównym i że to nie do licencjodawcy należało kierowanie ich działalnością lub jej ograniczanie na poziomie operacyjnym, nie można uznać, że okoliczności te same w sobie wykluczają, że uiszczenie tych opłat licencyjnych stanowi warunek sprzedaży, przy czym decydującą kwestią jest wyłącznie to, czy, biorąc pod uwagę wszystkie istotne czynniki, w przypadku braku tej płatności, zawarcie umów sprzedaży w wybranej formie, a w konsekwencji dostawa towarów, miałyby miejsce.

70 W świetle wszystkich powyższych rozważań odpowiedź na zadane pytania powinna brzmieć następująco: art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego w związku z art. 157 ust. 2, art. 158 ust. 3 i art. 160 rozporządzenia nr 2454/93 należy interpretować w ten sposób, że do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za przywożone towary należy dodać proporcjonalną część kwoty opłat licencyjnych uiszczanych przez spółkę na rzecz jej spółki dominującej w zamian za dostarczenie know-how do produkcji wyrobów gotowych, w okolicznościach, w których przywożone towary mają stanowić wraz z innymi komponentami część składową wspomnianych wyrobów gotowych, a ta pierwsza spółka nabywa je od sprzedawców odrębnych od spółki dominującej, jeżeli:

– opłaty licencyjne nie zostały ujęte w cenie faktycznie zapłaconej lub należnej;

– odnoszą się one do przywożonych towarów, co wymaga istnienia wystarczająco ścisłego związku między opłatami licencyjnymi a tymi towarami,

– uiszczenie opłat licencyjnych stanowi warunek sprzedaży tych towarów, czyli w przypadku braku takiej płatności zawarcie umowy sprzedaży dotyczącej przywożonych towarów, a w konsekwencji ich dostawa, nie miałyby miejsca

– da się dokonać stosownego podziału opłat licencyjnych na podstawie obiektywnych i wymiernych danych,

co powinien sprawdzić sąd krajowy, biorąc pod uwagę wszystkie istotne czynniki, w szczególności zaś stosunki prawne i faktyczne pomiędzy nabywcą, danymi sprzedającymi i licencjodawcą.

W przedmiocie kosztów

71 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 (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 32 ust. 1 lit. c) rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny w związku z art. 157 ust. 2, 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 należy interpretować w ten sposób, że do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za przywożone towary należy dodać proporcjonalną część kwoty opłat licencyjnych uiszczanych przez spółkę na rzecz jej spółki dominującej w zamian za dostarczenie

know-how do produkcji wyrobów gotowych, w okolicznościach, w których przywożone towary mają stanowić wraz z innymi komponentami część składową wspomnianych wyrobów gotowych, a ta pierwsza spółka nabywa je od sprzedawców odrębnych od spółki dominującej, jeżeli:

– **opłaty licencyjne nie zostały ujęte w cenie faktycznie zapłaconej lub należnej;**

– **odnoszą się one do przywożonych towarów, co wymaga istnienia wystarczająco ścisłego związku między opłatami licencyjnymi a tymi towarami,**

– **uiszczenie opłat licencyjnych stanowi warunek sprzedaży tych towarów, czyli w przypadku braku takiej płatności zawarcie umowy sprzedaży dotyczącej przywożonych towarów, a w konsekwencji ich dostawa, nie miałyby miejsca**

– **da się dokonać stosownego podziału opłat licencyjnych na podstawie obiektywnych i wymiernych danych,**

co powinien sprawdzić sąd krajowy, biorąc pod uwagę wszystkie istotne czynniki, w szczególności zaś stosunki prawne i faktyczne pomiędzy nabywcą, danymi sprzedającymi i licencjodawcą.

Podpisy