DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 15 juli 2010 *

I mål C-354/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 14 augusti 2009, som inkom till domstolen den 3 september 2009, i målet

Gaston Schul BV

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Toader (referent) samt domarna P. Kūris och L. Bay Larsen,

* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: J. Mazák,
justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Nederländernas regering, genom C. Wissels och B. Koopman, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom B.-R. Killmann och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

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

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 33 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4) (nedan kallad tullkodexen).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Gaston Schul BV (nedan kallat Gaston Schul) och Staatssecretaris van Financiën rörande uppbörd i efterhand av en tullskuld.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

3 I artikel 29.1 i tullkodexen 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 …

…”

4 Artikel 33 i tullkodexen har följande lydelse:

”Under förutsättning att följande poster anges separat från det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas, skall de inte räknas in i tullvärdet:

a) Kostnader för varutransport sedan varorna anlänt till platsen för införsel till gemenskapens tullområde.

b) Kostnader för arbete med konstruktion, uppförande, sammansättning, underhåll eller tekniskt bistånd som utförts efter införseln av importerade varor av industriell natur såsom anläggningar, maskinpark eller utrustning.

c) Räntekostnader enligt en överenskommelse om finansiering som ingåtts av köparen och som gäller köpet av de importerade varorna, oavsett om finansieringen ombesörjs av säljaren eller av någon annan person, under förutsättning att överenskommelsen om finansiering har träffats skriftligen och att köparen om så krävs kan visa att

— sådana varor verkligen säljs till det pris som uppges som det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas,

och

— den räntesats som begärts inte överstiger den nivå som är vanlig för dylika transaktioner i det land där och vid den tidpunkt då finansieringen ombesörjdes.

d) Kostnader för rätten att reproducera de importerade varorna i gemenskapen.

e) Inköpsprovisioner.

f) Importtullar eller andra avgifter som skall betalas i gemenskapen på grund av importen eller försäljningen av varorna."

5 I artikel 220.1 i tullkodexen stadgas följande:

"Om ett tullbelopp som härrör från en tullskuld inte har bokförts enligt artiklarna 218 och 219 eller har bokförts med ett lägre belopp än det belopp som skulden lagligen uppgår till, skall det belopp som skall utkrävas eller återstår att kräva bokföras inom två dagar efter det att myndigheterna blivit medvetna om situationen och har möjlighet att beräkna vad beloppet lagligen uppgår till samt fastställa vem som är gäldenär (bokföring i efterhand). Denna tidsfrist kan förlängas enligt artikel 219."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

6 I egenskap av tullombud deklarerade Gaston Schul hos de nederländska myndigheterna vid ett antal tillfällen åren 1998–2000 fiskprodukter för utsläppande på marknaden.

7 Bolaget ingav dessa deklarationer i eget namn och för egen räkning, på uppdrag av en isländsk transportör som i sin tur handlade på uppdrag av en isländsk exportör.

8 Vid varje deklaration ansökte Gaston Schul också om tillämpning av preferentiell nollsats för tull med anledning av varornas ursprung i EES. Bolaget bifogade kopior av fakturor från den isländska exportören, där det angavs att leveransvillkoren var DDP (Delivered Duty Paid) och att ”exportören av de varor som omfattas av denna handling … förklarar att varorna, såvida inte annat tydligt anges, har preferentiellt ursprung i EES”. Leveransvillkoren DDP nämns även i tulldeklarationerna.

9 En undersökning av varornas ursprung visade senare att varorna härrörde från tredjeländer och att det därmed var fel av tillämpa förmånstullsatsen.

10 Staatssecretaris van Financiën beslutade därför om uppbörd av tull i efterhand och anmodade genom tulltaxeringsbeslut av den 7, den 11 respektive den 28 juni 2001 Gaston Schul att betala denna.

11 Myndigheterna beräknade det tullbelopp som skulle betalas genom att som tullvärde använda det transaktionspris som hade angetts i importdeklarationerna, utan avdrag för den tull som skulle betalas.

12 Gaston Schul begärde omprövning och sökte få det begärda beloppet nedsatt genom att begära att det tullbelopp som beräknats i efterhand skulle dras av från det avtalade priset. Staatssecretaris van Financiën vidhöll vid omprövning sina beslut.

13 Rechtbank te Haarlem ogillade det överklagande som getts in mot nämnda omprövningsbeslut. Rechtbanks avgörande fastställdes i andra instans, varpå Gaston Schul väckte kassationstalan vid Hoge Raad der Nederlanden.

14 Den hänskjutande domstolen har inledningsvis påpekat att i det nationella målet hade säljaren och köparen kommit överens om att tull som ska betalas är säljarens ansvar. När de ingick avtalet misstog de sig dock på varornas ursprung och därmed på det tullbelopp som rätteligen skulle betalats.

15 Den hänskjutande domstolen finner det väsentligt för att kunna avgöra målet att få klarlagt huruvida villkoren i artikel 33 i tullkodexen är uppfyllda under sådana omständigheter som de i det nationella målet.

16 Hoge Raad der Nederlanden har hänvisat dels till rådgivande yttrande nr 3.1 från Världstullorganisationens tekniska kommitté för tullvärde, med rubriken ”Betydelsen av uttrycket ’kan särskiljas’ i tolkningsmeddelandet till artikel 1 i Avtalet: tullar och skatter i importlandet”, dels till kommentar nr 5 från Tullkodexkommittén, sektionen för tullvärde (nedan kallad kommentar nr 5).

17 Tekniska kommittén prövade frågan huruvida, när det pris som har betalats eller ska betalas inkluderar ett belopp motsvarande de tullar och andra avgifter som tas ut i importlandet, dessa tullar och avgifter ska dras av när de inte har angetts för sig på fakturan och importören inte har begärt avdrag för detta. Den fann att ”importlandets tullar och avgifter inte ingår i tullvärdet om de till sin natur kan särskiljas från det pris som faktiskt betalats eller skall betalas”.

18 I kommentar nr 5 anges följande i punkterna 8–10:

”8. Vägledning beträffande innebörden av uttrycket ’anges separat’ när det gäller importtullar och andra avgifter som ska betalas vid import eller försäljning av varor har lämnats i ett rådgivande yttrande från [Världstullorganisationens] tekniska kommitté för tullvärde. I detta rådgivande yttrande nr 3.1 sägs att importlandets tullar och avgifter inte ingår i tullvärdet om de till sin natur kan särskiljas från det pris som faktiskt betalats eller skall betalas. De är i själva verket allmänt tillgängliga.

9. I det här sammanhanget har orden ’anges separat’ i sak samma betydelse som ’särskiljbara’. I det underlag som var utgångspunkten för yttrandet angavs inte tullar/avgifter separat på fakturan. Men man får givetvis utgå ifrån att yttrandet förutsätter att det finns någon tydlig uppgift antingen på fakturan eller i något annat följedokument om att det pris som faktiskt betalats eller ska betalas inkluderar dessa avgifter.

10. I enlighet med punkt 4 ovan bör det belopp som inte skall räknas in i tullvärdet anges i D.V.1-deklarationen.”

19 Den hänskjutande domstolen anser att de dokument som nämns i punkt 16 ovan inte räcker för att styrka att villkoren i artikel 33 i tullkodexen är uppfyllda i en situation som den i det nationella målet.

20 Således talar den omständigheten att tullkodexen enligt punkt 9 i kommentar nr 5 inte fordrar att importtullbeloppet uttryckligen anges på säljarens faktura för att importtullarna inte ska räknas in i tullvärdet. Det räcker att det på fakturan eller annat följedokument tydligt anges att detta belopp ingår i priset.

21 Dessutom kan det, även i fall där säljaren och köparen faktiskt utgår från att tull ska betalas för en viss import, vara svårt att i förväg avgöra det exakta tullbeloppet, exempelvis om det är ovisst hur varorna ska klassificeras i tullhänseende.

22 Om importtullarna inkluderades i tullvärdet skulle det också, i en situation som den i det nationella målet, leda till att importtullar togs ut inte bara på varornas faktiska ekonomiska värde, utan även på importtullar.

23 Vad som däremot talar emot att exkludera importtullar från tullvärdet är att det mot bakgrund av punkt 9 i kommentar nr 5 förefaller viktigt att avtalsparterna i transaktionen visat att de var medvetna om att priset faktiskt avsåg att täcka dessa tullar. I förevarande fall hade parterna emellertid en felaktig bild av de verkliga förhållandena,

och det är därför omöjligt att fastställa vilket pris som säljaren skulle ha godtagit om denne hade känt till varornas ursprung.

24 Under dessa omständigheter beslutade Hoge Raad der Nederlanden att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska det vid bokföring i efterhand i den mening som avses i artikel 220 i gemenskapens tullkodex antas att villkoret i artikel 33 i tullkodexen för att importtullar inte ska ingå i tullvärdet är uppfyllt om säljaren och köparen till de berörda varorna har kommit överens om leveransvillkoret ’delivered dut[y] paid’ och har angett detta i tulldeklarationen, även om de, när transaktionspriset avtalades, oriktigt utgick från att ingen tull skulle behöva betalas för importen till gemenskapen och följaktligen inte angav något belopp avseende tull på fakturan eller i deklarationen?”

Prövning av tolkningsfrågan

25 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida villkoret i artikel 33 i tullkodexen att importtullar ska ”anges separat” från det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas för de importerade varorna är uppfyllt när avtalsparterna är överens om att varorna ska levereras enligt villkoren DDP och också har angett detta i tulldeklarationen men, på grund av ett misstag angående varornas preferentiella ursprung, inte har uppgett något belopp för importtullarna.

26 För att kunna besvara denna fråga måste EU-domstolen pröva räckvidden av villkoret i artikel 33 i tullkodexen – att importtullar ska ”anges separat” från det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas för de importerade varorna – med hänsyn tagen till avtalsparternas situation i ett sådant fall som det i det nationella målet.

27 Enligt fast rättspraxis är syftet med unionslagstiftningen rörande tullvärderingen att upprätta ett rättvist, enhetligt och neutralt system som utesluter användning av godtyckliga eller fiktiva tullvärden (se dom av den 19 mars 2009 i mål C-256/07, Mitsui & Co. Deutschland, REG 2009, s. I-1951, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

28 Enligt artikel 29.1 i tullkodexen ska tullvärdet på importerade varor i princip vara transaktionsvärdet, det vill säga det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för varorna när de säljs för export till unionens tullområde.

29 Tullvärdet ska återspegla det verkliga ekonomiska värdet på en importerad vara och ta hänsyn till alla delar av denna vara som har ett ekonomiskt värde (se dom av den 16 november 2006 i mål C-306/04, Compaq Computer International Corporation, REG 2006, s. I-10991, punkt 30, och domen i det ovannämnda målet Mitsui & Co. Deutschland, punkt 20).

30 Enligt artikel 33 f i tullkodexen får importtullar som ska betalas i Europeiska unionen undantas från tullvärdet under förutsättning att tullbeloppet ”anges separat” från det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas för de importerade varorna.

31 Den nederländska regeringen anser att detta villkor inte är uppfyllt under de omständigheter som gäller i det nationella målet, eftersom tullmyndigheterna inte – utifrån det beslutsunderlag de hade – kunde särskilja importtullarna från det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för de importerade varorna.

32 I dom av den 18 april 1991 i mål C-79/89, Brown Boveri (REG 1991, s. I-1853), av den 5 december 2002 i mål C-379/00, Overland Footwear (REG 2002, s. I-11133), och av den 20 oktober 2005 i mål C-468/03, Overland Footwear (REG 2005, s. I-8937), ska domstolen ha slagit fast att utgifter såsom inköpsprovisioner och kostnader för monteringsarbete endast kan anses ha angetts separat om de i importdeklarationen specificerats för sig, skilt från det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas för de importerade varorna. Denna rättspraxis är enligt den nederländska regeringen fullt tillämplig när det är fråga om att inte räkna in importtullar i varornas tullvärde.

33 Enligt den nederländska regeringen är villkoret i artikel 33 i tullkodexen inte uppfyllt, eftersom avtalsparterna, på grund av ett fel beträffande de importerade varornas preferentiella ursprung, inte angett något importtullbelopp på fakturorna eller deklarationerna.

34 Domstolen påpekar därvid för det första att det framgår av begäran om förhandsavgörande att även om avtalsparterna visserligen oriktigt utgick från att ingen importtull skulle behöva betalas, ska överenskommelsen mellan säljaren och köparen tolkas så, att tull enligt DDP-klausulen är säljarens ansvar och att de importtullar som eventuellt ska betalas följaktligen ingår i det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för de importerade varorna.

35 Den tolkningen stöds av att DDP-klausulen, vilket både den nederländska regeringen och Europeiska kommissionen har understrukit, ålägger säljaren bredast möjliga ansvar för kostnader och risker i samband med leveransen av varorna i importlandet. Säljaren svarar bland annat för kostnaderna för tullklarering och för den eventuella mellanskillnaden mellan det tullbelopp som denne lagligen räknade med vid avtalets ingående och det som tullmyndigheterna sedan fastställer. Om en sådan skillnad uppkommer, kan säljaren inte utkräva en prishöjning eller kompensationsbetalning från köparen.

36 För det andra är det, enligt bland annat artiklarna 217 och 220 i tullkodexen, myndigheterna i importstaten som ansvarar för att beräkna importtullarna. Då transaktionsvärdet har angetts korrekt i importdeklarationerna och den tillämpliga tullsatsen kan bestämmas utifrån varornas ursprung, har dessa myndigheter möjlighet att beräkna vad importtullen lagligen uppgår till och följaktligen särskilja värdet på dessa tullar från det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för de importerade varorna.

37 Som kommissionen har gjort gällande regleras importtullarna dessutom i tvingande lagstiftning i form av unionens tulltaxa, till skillnad från de andra utgifter som avses i artikel 33 i tullkodexen, såsom inköpsprovisioner och kostnader för monteringsarbete, vars existens och storlek är beroende uteslutande av avtalsparternas vilja och vilka tullmyndigheterna endast kan känna till i den mån de framgår uttryckligen av importdeklarationerna och därmed sammanhängande dokument. Det föreligger därför, i en sådan situation som den i det nationella målet, ingen risk för att fiktiva eller överdrivna kostnader redovisas i avsikt att bedrägligen minska tullvärdet på de importerade varorna.

38 Det ska tilläggas att avdrag för högre importtullar än vad säljaren inledningsvis räknat med, fastställda efter en efterhandskontroll, i en sådan situation förvisso leder till att tullvärdet på de importerade varorna blir lägre. Detta värde kan dock inte anses vara godtyckligt eller fiktivt. Tvärtom återspeglar det varornas verkliga ekonomiska värde, då hänsyn tas till avtalsparternas konkreta rättsliga situation.

39 Även om det antas, såsom den nederländska regeringen har hävdat, att säljaren hade föredragit att höja priset på varorna framför att sälja med lägre vinst för det fall denne hade känt till det korrekta importtullbeloppet när avtalet ingicks, hindrar detta inte att säljaren i ett sådant fall som i det nationella målet åtar sig att svara för hela kostnaden för tullklareringen och för följderna av eventuella faktiska eller rättsliga fel som denne begått vid beräkningen av importtullarna, utan att kunna utkräva en prishöjning eller någon annan form av kompensationsbetalning från köparen.

40 Av vad som anförts följer att den ställda tolkningsfrågan ska besvaras på följande sätt. Villkoret i artikel 33 i tullkodexen att importtullar ska ”anges separat” från det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas för de importerade varorna är uppfyllt när avtalsparterna är överens om att varorna ska levereras enligt villkoren DDP och också har angett detta i tulldeklarationen men, på grund av ett misstag angående varornas preferentiella ursprung, inte har uppgett något belopp för importtullarna.

Rättegångskostnader

41 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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:

Villkoret i artikel 33 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen att importtullar ska ”anges separat” från det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas för de importerade varorna är uppfyllt när avtalsparterna är överens om att varorna ska levereras enligt villkoren DDP (Delivered Duty Paid) och också har angett detta i tulldeklarationen men, på grund av ett misstag angående varornas preferentiella ursprung, inte har uppgett något belopp för importtullarna.

Underskrifter