WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 15 lipca 2010 r. *

W sprawie C-354/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 14 sierpnia 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 września 2009 r., w postępowaniu:

Gaston Schul BV

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: C. Toader, prezes izby (sprawozdawca), P. Kūris i L. Bay Larsen, sędziowie,

* Język postępowania: niderlandzki.

rzecznik generalny: J. Mazák,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels oraz B. Koopman, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez B.R. Killmanna oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Pytanie prejudycjalne dotyczy wykładni art. 33 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. L 302, s. 1, zwanego dalej „kodeksem celnym").

2 Pytanie to zostało przedstawione w ramach sporu między spółką Gaston Schul BV (zwaną dalej „spółką Gaston Schul") a Staatssecretaris van Financiën (ministrem finansów) w przedmiocie retrospektywnego pokrycia długu celnego.

Ramy prawne

Przepisy prawa Unii

3 Artykuł 29 ust. 1 kodeksu celnego 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 33 kodeksu celnego stanowi:

„Nie wlicza się do wartości celnej następujących kosztów, o ile można je wyodrębnić z ceny faktycznie zapłaconej lub należnej:

a) koszty transportu towarów po ich przybyciu do miejsca wprowadzenia na obszar celny Wspólnoty;

b) koszty związane z pracami budowlanymi, instalacyjnymi, montażowymi, obsługą lub pomocą techniczną wykonaną po przywozie towarów takich jak: zakłady przemysłowe, maszyny lub wyposażenie;

c) odsetki wynikające z umowy o finansowaniu, zawartej przez kupującego i odnoszącej się do zakupu przywożonych towarów, niezależnie od tego, czy finansowanie zapewnione jest przez sprzedającego czy też przez inną osobę, o ile umowa o finansowaniu została zawarta w formie pisemnej, a kiedy będzie to wymagane, kupujący będzie w stanie udowodnić, że:

— towary te zostały rzeczywiście sprzedane po cenie zadeklarowanej jako faktycznie zapłacona lub należna,

i

— żądane oprocentowanie nie przekracza normalnie stosowanego oprocentowania dla tego typu transakcji dokonywanych w tym kraju w czasie, w którym dokonano operacji finansowej;

d) opłaty za prawo do kopiowania przywiezionych towarów we Wspólnocie;

e) prowizje od zakupu;

f) należności celne przywozowe lub inne opłaty pobierane we Wspólnocie z tytułu przywozu lub sprzedaży towarów".

5 Artykuł 220 ust. 1 kodeksu celnego stanowi:

„Jeżeli kwota należności wynikających z długu celnego nie została zaksięgowana zgodnie z art. 218 i 219 lub została zaksięgowana kwota niższa od prawnie należnej, to zaksięgowania kwoty należności do pokrycia lub pozostającej do pokrycia należy dokonać w terminie dwóch dni, licząc od dnia, w którym organy celne dowiedziały się o tej sytuacji i miały możliwość obliczyć kwotę prawnie należną, jak również określić dłużnika (zaksięgowanie retrospektywne). Termin ten może zostać przedłużony zgodnie z art. 219".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

6 Spółka Gaston Schul, jako agent celny, w latach 1998–2000 wniosła do organów niderlandzkich szereg zgłoszeń celnych w przedmiocie dopuszczenia towarów do swobodnego obrotu w odniesieniu do wyrobów rybnych.

7 Spółka ta sporządzała zgłoszenia we własnym imieniu i na własny rachunek, działając na zlecenie islandzkiego spedytora, który z kolei działał na zlecenie islandzkiego eksportera.

8 Do zgłoszeń tych dołączone były wnioski o zastosowanie preferencyjnej stawki celnej w wysokości 0% z uwagi na pochodzenie przedmiotowych produktów z Europejskiego Obszaru Gospodarczego (zwanego dalej „EOG"). Spółka Gaston Schul dołączała do zgłoszeń kopie faktur wystawionych przez islandzkiego eksportera, które zawierały klauzulę dostawy na warunkach „DDP" („Delivered Duty Paid", „dostarczoe, cło opłacone") i wskazywały, że „[e]ksporter towarów, których dotyczy ten dokument […], oświadcza, że z zastrzeżeniem wyraźnego stwierdzenia odmiennej treści, towary te mają preferencyjne pochodzenie z EOG". Klauzula dostawy na warunkach DDP została także zamieszczona w treści zgłoszeń celnych.

9 Dochodzenie w przedmiocie pochodzenia omawianych produktów doprowadziło do ustalenia, iż w rzeczywistości pochodzą one z krajów trzecich, wobec czego niesłusznie zastosowano w odniesieniu do nich preferencyjną stawkę celną.

10 W związku z powyższym Staatssecretaris van Financiën przystąpił do retrospektywnego pokrycia należności celnych i na mocy decyzji celnych odpowiednio z dnia 7, 11 i 28 czerwca 2001 r. wezwał spółkę Gaston Schul do zapłacenia przedmiotowych należności celnych.

11 Wskazany organ administracji naliczył wysokość należności celnych podlegających pokryciu, przyjmując jako wartość celną cenę transakcyjną figurującą w zgłoszeniach celnych przywozowych, bez odliczania wysokości należności celnych podlegających pokryciu.

12 Staatssecretaris van Financiën następnie oddalił odwołanie złożone przez spółkę Gaston Schul, w którym spółka ta domagała się zmniejszenia wysokości ciążącego na niej zobowiązania poprzez odliczenie od ceny umownej wysokości retrospektywnie obliczonych należności celnych.

13 Rechtbank te Haarlem (sąd rejonowy w Harlemie) oddalił skargę złożoną na decyzję oddalającą odwołanie. Gdy orzeczenie tego sądu zostało podtrzymane w instancji apelacyjnej, spółka Gaston Schul złożyła skargę kasacyjną do Hoge Raad der Nederlanden (sądu najwyższego Niderlandów).

14 Sąd ten na wstępie zauważa, że w sprawie przed tym sądem sprzedawca i kupujący umówili się, że należności celne pokrywa ten pierwszy. Niemniej jednak w chwili zawierania umowy pozostawali oni w błędzie co do pochodzenia towarów, a co za tym idzie, co do wysokości prawnie należnych należności celnych.

15 Sąd odsyłający jest zdania, że w celu rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu niezbędne jest ustalenie, czy w okolicznościach takich jak stan faktyczny sprawy przed sądami krajowymi spełnione zostały przesłanki określone w art. 33 kodeksu celnego.

16 W tym względzie Hoge Raad der Nederlanden odwołuje się, po pierwsze, do opinii doradczej nr 3.1 zatytułowanej „Znaczenie terminu ”wyodrębniona „w nocie interpretacyjnej do art. 1 porozumienia: należności i opłaty w kraju przywozu” przygotowanej przez Techniczny Komitet Ustalania Wartości Celnej działający w ramach struktury Światowej Organizacji Celnej oraz po drugie, do komentarza nr 5 opracowanego przez Sekcję Ustalania Wartości Celnej Komitetu Kodeksu Celnego (zwanego dalej „komentarzem nr 5”).

17 Rozważając zatem zagadnienie, czy w wypadku, gdy cena faktycznie zapłacona lub należna obejmuje kwotę należności celnych i podatków w kraju przywozu, to czy te opłaty i podatki powinny zostać odliczone, jeżeli nie zostały one osobno wyszczególnione na fakturze i gdy importer nie wystąpił o ich odliczenie, wskazany Komitet wyraził pogląd, iż „zważywszy, że z definicji możliwe jest poczynienie rozróżnienia pomiędzy należnościami celnymi i podatkami w kraju przywozu a ceną rzeczywiście zapłaconą lub należną, wskazane należności celne i podatki nie wchodzą w skład wartości celnej".

18 Ponadto zgodnie z pkt 8–10 komentarza nr 5:

„8. Wskazówki dotyczące znaczenia terminu »wyodrębnić« w stosunku do należności celnych przywozowych oraz innych podatków płatnych w związku z przywozem lub sprzedażą towarów zostały podane w opinii doradczej Technicznego Komitetu Ustalania Wartości Celnej Światowej Organizacji Celnej. Opinia doradcza nr 3.1. stwierdza, że należności celne i podatki w kraju przywozu nie stanowią części wartości celnej, o ile z natury są rozróżnialne od ceny faktycznie zapłaconej lub należnej. Wskazane należności celne i podatki są bowiem ujęte w opublikowanych dokumentach.

9. W tym kontekście »wyodrębnić« w praktyce oznacza tyle, co »nadawać się do wyodrębnienia«. Z okoliczności, na których opiera się opinia doradcza wynika, że należności celne i podatki nie są wykazane odrębnie w fakturze, ale należy oczywiście założyć w kontekście tej opinii doradczej, że istnieją pewne wyraźne wskazówki na fakturze albo na innym dokumencie towarzyszącym, iż cena faktycznie zapłacona lub należna obejmuje te należności celne i podatki.

10. Zgodnie z ustępem 4 powyżej, kwota podlegająca wyłączeniu z wartości celnej powinna być wskazana w zgłoszeniu celnym D.W.1".

19 Zdaniem sądu odsyłającego dokumenty, o których mowa w pkt 16 niniejszego wyroku, nie wystarczają do ustalenia, że w sytuacji takiej jak w stanie faktycznym sprawy przed sądami krajowymi przesłanki określone w art. 33 kodeksu celnego zostały spełnione.

20 Za wyłączeniem wysokości należności celnych przywozowych z wartości celnej przemawia z kolei okoliczność, że zgodnie z pkt 9 komentarza nr 5 kodeks celny nie wymaga, by wysokość ta została wyraźnie wymieniona na fakturze. Wystarczałoby, by faktura lub inny dokument towarzyszący wyraźnie wskazał, że należności te wliczone są do ceny.

21 Ponadto, nawet w przypadku, gdy sprzedawca lub kupujący uznają, że w związku z określonym przywozem towarów na terytorium Wspólnoty uiszczenia wymagają należności celne, mogą oni mieć trudności z określeniem z góry dokładnej kwoty należności celnych, na przykład, gdy zachodzi niepewność co do klasyfikacji taryfowej tych towarów.

22 Oprócz tego włączenie należności celnych do wartości celnej w sytuacji takiej jak w stanie faktycznym przed sądami krajowymi prowadziłoby do poboru należności celnych przywozowych nie tylko od rzeczywistej gospodarczej wartości towarów, ale także od należności celnych przywozowych.

23 Przeciwko wyłączaniu należności celnych przywozowych z wartości celnej przemawia z kolei fakt, że w świetle tego samego pkt 9 komentarza nr 5 wydaje się istotne, że strony umowy sprawiały wrażenie, że były świadome, iż cena miała w rzeczywistości obejmować te należności. Tymczasem w niniejszej sprawie wskazane strony

pozostawały w błędnym przekonaniu co do stanu rzeczywistego, przy czym nic nie pozwala ustalić, za jaką cenę sprzedawca zgodziłby się sprzedać towary, gdyby znał ich pochodzenie.

24 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w przypadku retrospektywnego zaksięgowania kwoty należności w rozumieniu art. 220 Wpólnotowego kodeksu celnego należy uznać, że ustanowiony przez art. 33 [tego kodeksu] wymóg dla wyłączenia należności przywozowych z wartości celnej jest spełniony, jeżeli sprzedający i kupujący odnośnych towarów uzgodnili warunek dostawy »delivered [duty] paid« i wskazali na tę klauzulę w treści zgłoszenia celnego, nawet jeżeli, określając cenę transakcyjną, wyszli – błędnie – z założenia, że z przywozem towarów na terytorium Wspólnoty nie wiążą się żadne należności celne i że w konsekwencji żadna kwota należności celnych nie została wskazana na fakturze ani w treści zgłoszenia celnego, ani w chwili jego dokonywania?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

25 Pytanie sądu krajowego zmierza w istocie do ustalenia, czy przesłanka zawarta w art. 33 kodeksu celnego, zgodnie z którą należności celne przywozowe ciążące na towarach będących przedmiotem przywozu powinny dawać się „wyodrębnić" z ceny faktycznie zapłaconej lub należnej, jest spełniona w sytuacji, gdy strony umowy uzgodniły, iż towary zostaną dostarczone na warunkach DDP i uczyniły stosowną wzmiankę w treści zgłoszenia celnego, jednakże – z uwagi na błędne przekonanie co do preferencyjnego pochodzenia tych towarów – nie uczyniły wzmianki w przedmiocie wysokości należności celnych przywozowych.

26 Celem udzielenia odpowiedzi na tak postawione pytanie należy zbadać znaczenie przesłanki zawartej w art. 33 kodeksu celnego, zgodnie z którą należności celne przywozowe ciążące na towarach będących przedmiotem przywozu powinny dawać się „wyodrębnić" z ceny faktycznie zapłaconej lub należnej, biorąc pod uwagę sytuację, w jakiej znajdują się strony umowy w wypadku takim jak w stanie faktycznym przed sądem krajowym.

27 Na wstępie należy przede wszystkim przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, iż przepisy prawa Unii dotyczące obliczania wartości celnej mają na celu ustanowienie sprawiedliwego, jednolitego i bezstronnego systemu, wykluczającego stosowanie arbitralnych lub fikcyjnych wartości celnych (zob. wyrok z dnia 19 marca 2009 r. w sprawie C-256/07 Mitsui & Co. Deutschland, Zb.Orz. s. I-1951, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Zgodnie z art. 29 ust. 1 kodeksu celnego wartością celną przywożonych towarów jest – co do zasady – ich wartość transakcyjna, to znaczy cena faktycznie zapłacona lub należna za towary w chwili ich sprzedaży mającej na celu dokonanie ich wywozu na obszar celny Unii.

29 Ponadto wartość celna powinna odzwierciedlać rzeczywistą wartość gospodarczą przywożonego towaru, a także uwzględniać ogół części składowych tego towaru, które mają wartość gospodarczą (zob. wyroki: z dnia 16 listopada 2006 r. w sprawie C-306/04 Compaq Computer International Corporation, Zb.Orz. s. I-10991, pkt 30; ww. wyrok w sprawie Mitsui & Co. Deutschland, pkt 20).

30 W tych okolicznościach art. 33 lit. f) kodeksu celnego pozwala na wykluczenie z wartości celnej należności celnych przywozowych obowiązujących w Unii Europejskiej, jednakże uzależnia to wykluczenie od spełnienia przesłanki wymagającej, by należności celne przywozowe ciążące na towarach będących przedmiotem przywozu dawały się „wyodrębnić" z ceny faktycznie zapłaconej lub należnej.

31 Rząd niderlandzki jest zdania, że w stanie faktycznym takim jak w sprawie przed sądem krajowym przesłanka ta nie jest spełniona, albowiem w świetle znanych elementów stanu faktycznego organy celne nie miały możności wyodrębnienia – z ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za towary będące przedmiotem przywozu – obciążających te towary należności celnych przywozowych.

32 W wyrokach: z dnia 18 kwietnia 1991 r. w sprawie C-79/89 Brown Boveri, Rec. s. I-1853; z dnia 5 grudnia 2002 r. w sprawie C-379/00 Overland Footwear, Rec. s. I-11133; z dnia 20 października 2005 r. w sprawie C-468/03 Overland Footwear, Zb.Orz. s. I-8937 Trybunał orzekł bowiem, że opłaty takie jak prowizja od zakupu oraz koszt montażu mogą być uznane za dające się „wyodrębnić" jedynie w wypadku, gdy są wzmiankowane w treści zgłoszenia celnego przywozowego odrębnie od ceny rzeczywiście zapłaconej lub należnej za towary będące przedmiotem przywozu. Zdaniem rządu niderlandzkiego orzeczenia te są w pełni relewantne w odniesieniu do wyłączania należności celnych przywozowych z wartości celnej spornych towarów.

33 Zdaniem rządu niderlandzkiego przesłanka z art. 33 kodeksu celnego nie została spełniona, albowiem strony umowy nie wskazały na fakturach ani w treści zgłoszeń celnych wysokości należności celnych przywozowych, gdyż pozostawały one w błędzie co do preferencyjnego pochodzenia towarów będących przedmiotem przywozu.

34 W tym względzie należy podnieść, po pierwsze, że z postanowienia odsyłającego wynika, że w sprawie przed sądem krajowym, nawet jeżeli strony umowy błędnie uznały, że należności celne przywozowe nie są należne, porozumienie pomiędzy sprzedawcą a kupującym powinno być interpretowane w ten sposób, że zgodnie z klauzulą DDP, należności celne obciążają sprzedawcę, wobec czego należności celne przywozowe, które powinny były być ewentualnie zapłacone, wlicza się do ceny rzeczywiście zapłaconej lub należnej za towary będące przedmiotem przywozu.

35 Tego rodzaju wykładnię potwierdza okoliczność, że – jak potwierdziły zarówno rząd niderlandzki, jak i Komisja Europejska – klauzula DDP nakłada na sprzedawcę maksymalne zobowiązanie, na mocy którego podejmuje się on pokryć w szczególności wszelkie opłaty i ponieść wszelkie ryzyko związane z dostawą towaru w państwie przywozu. Sprzedawca podejmuje się zatem pokrycia kosztów odprawy celnej, a także zobowiązuje się pokryć wszelką ewentualną różnicę pomiędzy, z jednej strony, oszacowaną przez siebie w chwili zawierania umowy wysokością prawnie należnych należności celnych a, z drugiej strony, wysokością tych należności naliczonych przez organy celne, bez możliwości domagania się od kupującego, w wypadku różnicy, zapłaty podwyższonej ceny bądź poniesienia opłaty wyrównawczej.

36 Należy po drugie podnieść, że w szczególności na mocy art. 217 i 220 kodeksu celnego to organy celne państwa przywozu są właściwe do naliczenia należności celnych przywozowych. Tymczasem, ponieważ wartość transakcyjna została prawidłowo wskazana w zgłoszeniach celnych, a stawka mających zastosowanie należności celnych może zostać określona z uwzględnieniem pochodzenia towarów, należy stwierdzić, że wskazane organy są w stanie obliczyć wysokość prawnie należnych należności celnych przywozowych i, w konsekwencji, oddzielić wartość tych należności od ceny rzeczywiście zapłaconej lub należnej za towary będące przedmiotem przywozu.

37 Ponadto, jak twierdzi zresztą Komisja, w odróżnieniu od opłat, o których mowa w art. 33 kodeksu celnego, takich jak prowizje od zakupu lub należności z tytułu robót montażowych, których istnienie i wartość zależy wyłącznie od woli stron umowy i może być znana organom celnym jedynie w sytuacji, gdy wynika ona w sposób wyraźny ze zgłoszeń celnych przywozowych i powiązanych z nimi dokumentów, należności celne przywozowe są uregulowane w sposób bezwzględnie wiążący w taryfie celnej Unii. Wobec tego w sytuacji takiej jak w stanie faktycznym przed sądem krajowym wykluczone jest niebezpieczeństwo, że w celu nieuczciwego zaniżenia wartości celnej towarów będących przedmiotem przywozu zostałyby przedstawione fikcyjne lub zawyżone koszty.

38 Należy ponadto stwierdzić, że w takiej sytuacji odliczenie należności celnych przywozowych wyższych niż pierwotnie ocenione przez sprzedawcę, ustalonych w wyniku kontroli następczej, prowadzi do obniżenia wartości celnej towarów będących przedmiotem przywozu; wartość ta nie będzie jednak uznana za arbitralną lub fikcyjną, lecz powinna być, przeciwnie, uznana za odzwierciedlającą rzeczywistą wartość gospodarczą towarów z uwzględnieniem konkretnej sytuacji prawnej stron umowy.

39 Przyjmując nawet, jak czyni to rząd niderlandzki, iż sprzedawca, znając w czasie zawierania umowy prawidłową wartość należności celnych przywozowych, postanowił podwyższyć cenę towarów zamiast ograniczyć swój zysk, okoliczność ta nie przeczy faktowi, że w takim wypadku, jak w sprawie przed sądem krajowym, sprzedawca zobowiązał się do pełnego pokrycia kosztów odprawy celnej, jak również do poniesienia konsekwencji ewentualnych błędów co do okoliczności faktycznych lub prawnych, które popełnił był przy dokonywaniu oceny wysokości należności celnych przywozowych, bez możliwości żądania od kupującego zapłaty podwyższonej ceny lub poniesienia innej opłaty wyrównawczej.

40 Biorąc pod uwagę ogół poprzedzających rozważań, na zadane pytanie należy udzielić odpowiedzi, iż przesłanka zawarta w art. 33 kodeksu celnego, zgodnie z którą należności celne przywozowe ciążące na towarach będących przedmiotem przywozu powinny dawać się „wyodrębnić" z ceny faktycznie zapłaconej lub należnej spełniona jest w sytuacji, gdy strony umowy ustaliły, że towary zostaną dostarczone na warunkach klauzuli DDP i uczyniły stosowną wzmiankę w treści zgłoszenia celnego, jednakże – z uwagi na błędne przekonanie co do preferencyjnego pochodzenia tych towarów – nie uczyniły wzmianki w przedmiocie wysokości należności celnych przywozowych.

W przedmiocie kosztów

41 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybbunał (ósma izba) orzeka, co następuje:

Przesłanka zawarta w art. 33 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny, zgodnie z którą należności celne przywozowe ciążące na towarach będących przedmiotem przywozu powinny dawać się „wyodrębnić" z ceny faktycznie zapłaconej lub należnej, jest spełniona, w sytuacji gdy strony umowy ustaliły, że towary zostaną dostarczone na warunkach klauzuli DDP („Delivered Duty Paid" – dostarczone, cło zapłacone) i uczyniły stosowną wzmiankę w treści zgłoszenia celnego, jednakże – z uwagi na błędne przekonanie co do preferencyjnego pochodzenia tych towarów – nie uczyniły wzmianki w przedmiocie wysokości należności celnych przywozowych.

Podpisy