

Sprawa C-509/19

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Data wpływu:

4 lipca 2019 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Finanzgericht München (Niemcy)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

6 czerwca 2019 r.

Strona skarżąca:

BMW Bayerische Motorenwerke AG

Strona przeciwna:

Hauptzollamt München

[...]

Finanzgericht München

Postanowienie

W sprawie

BMW Bayerische Motorenwerke AG

strona skarżąca

[...]

przeciwko

Hauptzollamt München

stronie przeciwnej

[...]

w przedmiocie

cią (skarga z pominięciem uprzedniego postępowania administracyjnego)

Finanzgericht München XIV izba (sądu finansowego w Monachium) [...]

po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 czerwca 2019 r. postanowił, co następuje:
[Or. 2]

A. Do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) kieruje się, na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, następujące pytanie prejudycjalne:

Czy koszty opracowania oprogramowania komputerowego, które zostało wykonane w Unii Europejskiej, nieodpłatnie udostępnione sprzedającemu przez kupującego i wgrane na przywożony moduł sterujący, dodaje się do wartości transakcyjnej przywożonego towaru zgodnie z art. 71 ust. 1 lit. b) rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.U. L 269/1 z dnia 10 października 2013 r.), jeżeli nie są one wliczone w faktycznie zapłaconą albo należną cenę przywożonego towaru?

B. Postępowanie zostaje zawieszono do momentu wydania przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzeczenia w przedmiocie pytania prejudycjalnego.

[...] [Or. 3]

1. Stan faktyczny

Strona skarżąca dokonywała przywozu modułów sterujących różnych producentów z państw trzecich i wprowadzała je do swobodnego obrotu. W toku kontroli celnej Hauptzollamt (główny urząd celny, zwany dalej „HZA”) stwierdził, że strona skarżąca nieodpłatnie udostępniała dostawcom z państw trzecich standardowe komponenty oprogramowania, które ci wgrywali na przywożone moduły sterujące. Oprogramowanie jest udostępniane na portalu strony skarżącej, skąd pobierają je producenci z państw trzecich. Zostało ono opracowane przez przedsiębiorstwa w Unii Europejskiej, którym zlecono takie prace, lub przez samą stronę skarżącą i stanowi jej własność; nie musiała ona uiszczać za to oprogramowanie opłat licencyjnych.

Oprogramowanie, które ma zapewnić sprawną komunikację systemów i aplikacji w pojeździe, jest niezbędne dla wykonywania różnych procesów technicznych, które mają zostać przejęte przez moduł sterujący w czasie eksploatacji pojazdu. Zgodnie z porozumieniami zawartymi ze stroną skarżącą dostawcy muszą przed wydaniem modułów sterujących przeprowadzić test działania. Protokół, który należy sporządzić po przeprowadzeniu tego testu, powinien dokumentować, że współpraca modułu sterującego i oprogramowania przebiega bez zakłóceń. Jeżeli dostawca nie przeprowadzałby u siebie tego testu działania, nie można by stwierdzić, czy ewentualne usterki zostały spowodowane już przy wydaniu towaru, dopiero w transporcie czy też podczas wdrażania oprogramowania. Cała

procedura jest przedmiotem umów z producentami z państw trzecich i gwarantuje nie tylko funkcjonalność przywożonego urządzenia, ale stanowi także element procesu zapewnienia jakości i służy zabezpieczeniu roszczeń gwarancyjnych.

Koszty opracowania oprogramowania komputerowego nie zostały uwzględnione w wartości celnej w zgłoszeniach celnych.

Po przeprowadzeniu kontroli celnej HZA doszedł do przekonania, że koszty opracowania oprogramowania komputerowego należy dodać do wartości celnej zgodnie z art. 71 ust. 1 lit. b pkt i) unijnego kodeksu celnego, i w decyzji w sprawie określenia należności celnych przywozowych z dnia 25 września 2018 r., w związku z towarami wprowadzonymi do swobodnego obrotu w styczniu 2018 r., dokonał wymiaru należności celnych na łączną kwotę 2 748,08 EUR. Strona skarżąca wniosła na tę decyzję skargę z pominięciem uprzedniego postępowania administracyjnego, na co HZA wyraził zgodę w dniu 23 października 2018 r. [...].

Strona skarżąca podnosi, że niniejszy problem można by łatwo rozwiązać, gdyby w odniesieniu do oprogramowania komputerowego była dostępna procedura celna uszlachetniania biernego. Wskazuje, że w związku z tym **[Or. 4]** w przepisach celnych istnieje luka prawna w odniesieniu do elementów dodatkowych, które nie mają cechy towaru.

Zdaniem strony skarżącej obowiązujące przepisy unijnego kodeksu celnego pochodzą z czasów, kiedy wgrywane oprogramowanie komputerowe nie występowało lub pojawiało się jedynie w bardzo ograniczonym zakresie. Dlatego w pierwszej kolejności podziela ona stanowisko Komisji, które ta ostatnia zajęła w następstwie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie Compaq [zob. [...] (wyrok z dnia 16 listopada 2006 r., Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:7160), pkt 24], zgodnie z którym art. 71 ust. 1 lit. b) unijnego kodeksu celnego nie znajduje zastosowania, a określona w nim korekta nie powinna mieć miejsca.

Trzeba również zaznaczyć, że pogląd prawny Komisji nie został w tym wyroku podzielony przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Trybunał nie rozstrzygnął tam jednak kwestii, na podstawie którego punktu art. 71 ust. 1 lit. b) unijnego kodeksu celnego można by dodać do wartości celnej koszty opracowania udostępnionego oprogramowania komputerowego. Jeżeli oprogramowanie miałoby być objęte zakresem art. 71 ust. 1 lit. b) pkt iv) unijnego kodeksu celnego, dodanie kosztów jego opracowania do wartości transakcyjnej nie wchodziłoby w grę, ponieważ oprogramowanie to nie zostało wykonane poza Unią Europejską.

Strona skarżąca wnosi o uchylenie decyzji w przedmiocie należności celnych przywozowych wydanej przez HZA w dniu 25 września 2018 r.

HZA wnosi o oddalenie skargi.

Elementy dodatkowe o charakterze intelektualnym są co prawda jego zdaniem objęte zakresem art. 71 ust. 1 lit. b pkt iv) unijnego kodeksu celnego. Należy jednak rozróżnić takie elementy dodatkowe o charakterze niematerialnym, które są wbudowywane w przywożony towar w celu zapewnienia mu funkcjonalności, np. program prania w pralce lub oprogramowanie komputera pokładowego w samochodzie. Inaczej niż ma to miejsce w wypadku na przykład patentu, modelu lub projektu, niematerialny komponent nie jest bezpośrednio koniecznym warunkiem powstania towaru. Mimo że oprogramowanie zostało przetworzone w Unii Europejskiej, nie jest objęte art. 71 ust. 1 lit. b) pkt iv) unijnego kodeksu celnego, ponieważ nie było niezbędne do wyprodukowania przywożonych jednostek sterujących. **[Or. 5]**

Elementy dodatkowe o charakterze niematerialnym stanowią zdaniem HZA komponent towaru końcowego, ponieważ są z nim związane, poprawiają jego funkcjonalność lub nawet nadają mu nową funkcjonalność, a tym samym mają istotny wkład w wartość przywożonego towaru. Znaczenie ma więc również to, na jaki przedmiot dostawy umówiły się strony umowy. Komputer z systemem operacyjnym udostępnionym przez kupującego jest bez tego systemu niekompletny. Inaczej jest w niniejszej sprawie, ponieważ oprogramowanie nie było niezbędne do wyprodukowania modułów sterujących, gdyż dodanie lub usunięcie oprogramowania nie powoduje jego zmiany. Pozostaje więc jedynie doliczenie kosztów opracowania oprogramowania do wartości transakcyjnej w myśl art. 71 ust. 1 lit. b) pkt i) unijnego kodeksu celnego.

[...]

2. Znaczenie pytań prejudycjalnych dla wydania rozstrzygnięcia

W niniejszej sprawie chodzi o to, czy jako wartość transakcyjna ma być uwzględniona cena zapłacona przez stronę skarżącą tytułem zakupu towarów przywożonych z państwa trzeciego (moduły sterujące z wdrożonym oprogramowaniem), czy też do ceny sprzedaży zgodnie z art. 71 ust. 1 lit. b) unijnego kodeksu celnego należy dodać koszty opracowania udostępnionego nieodpłatnie sprzedającemu moduły sterujące oprogramowania komputerowego, które zostało wyprodukowane w Unii Europejskiej, a wdrożone w państwie trzecim.

3. Przepisy prawa Unii Europejskiej mające zastosowanie w sprawie

Artykuł 70 ust. 1 unijnego kodeksu celnego brzmi:

„Zasadniczą podstawą wartości celnej towarów jest wartość transakcyjna, tj. cena faktycznie zapłacona lub należna za towary, gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Unii, w razie potrzeby skorygowana”.

Artykuł 71 ust. 1 unijnego kodeksu celnego brzmi:

„Przy ustalaniu wartości celnej zgodnie z art. 70 do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za przywożone towary dodaje się:

a) [...] **[Or. 6]**

b) określoną w odpowiedniej proporcji wartość wymienionych poniżej towarów i usług, dostarczonych bezpośrednio lub pośrednio przez kupującego, bezpłatnie lub po obniżonej cenie, do użytku związanego z produkcją i sprzedażą przywożonych towarów w celu wywozu, w zakresie, w jakim taka wartość nie jest wliczona w cenę faktycznie zapłaconą lub należną:

i) materiały, komponenty, części i podobne elementy, które stanowią część składową lub przynależność przywożonych towarów;

ii) narzędzia, matryce, formy i podobne elementy użyte przy produkcji przywożonych towarów;

iii) materiały zużyte przy produkcji przywożonych towarów; oraz

iv) prace inżynierskie, badawcze, artystyczne i projektowe oraz plany i szkice, wykonywane poza Unią i niezbędne do produkcji przywożonych towarów;

c) do e) [...]”

Artykuł 71 ust. 3 unijnego [kodeksu] celnego [...] ma następujące brzmienie:

„Przy ustalaniu wartości celnej nie dokonuje się doliczeń do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej, z wyjątkiem doliczeń przewidzianych w niniejszym artykule”.

4. Pytanie prejudycjalne

Sąd odsyłający skłania się do podzielenia stanowiska rządów niderlandzkiego i niemieckiego oraz rządu Zjednoczonego Królestwa [zob. [...] (wyrok z dnia 16 listopada 2006 r., Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716), pkt 34], zgodnie z którym omawiane oprogramowanie komputerowe jest objęte pojęciem „prac inżynierskich” lub „prac badawczych” w świetle art. 71 ust. 1 lit. b) pkt iv) unijnego kodeksu celnego, w związku z czym nie należy dodawać do wartości transakcyjnej kosztów jego opracowania, jeżeli prace te zostały wykonane w Unii Europejskiej.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej prawo Unii dotyczące obliczania wartości celnej ma na celu ustanowienie sprawiedliwego, jednolitego i bezstronnego systemu, wykluczającego stosowanie arbitralnych lub fikcyjnych wartości celnych. Wartość celna musi zatem odzwierciedlać faktyczną wartość ekonomiczną przywożonego towaru i uwzględniać zatem wszystkie elementy tego towaru, które przedstawiają

wartość ekonomiczną [por. pod tym względem [...] (zob. wyrok z dnia 9 marca 2017 r., GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195)]. **[Or. 7]**

Wartość celną przywożonych towarów w myśl art. 70 unijnego kodeksu celnego stanowi co do zasady ich wartość transakcyjna, tzn. cena faktycznie zapłacona lub należna za towary, gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Unii, z zastrzeżeniem korekt, których trzeba dokonać zgodnie z art. 71 unijnego kodeksu celnego [odpowiadającym art. 32 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego wspólnotowy kodeks celny w brzmieniu zmienionym rozporządzeniem Rady (WE) nr 1791/2006 z dnia 20 listopada 2006 r.].

W niniejszej sprawie strona skarżąca uzgodniła z pochodzącymi z państw trzecich podmiotami sprzedającymi towar będący przedmiotem sporu cenę sprzedaży, na której oparła zgłoszoną wartość celną. Oprogramowanie komputerowe udostępniła sprzedającemu, a tym samym producentowi przywożonych później modułów sterujących nieodpłatnie; wartość oprogramowania bezspornie nie została zatem uwzględniona w cenie sprzedaży gotowych jednostek sterujących.

Faktycznie zapłacona cena sprzedaży w rozumieniu art. 70 unijnego kodeksu celnego nie odzwierciedla trafnie kosztów nabycia między innymi w sytuacji, w której kupujący udostępnił sprzedającemu nieodpłatnie lub po obniżonej cenie towary lub usługi w związku z produkcją lub sprzedażą towarów, przez co należy wyjść z założenia, że koszty produkcji towarów – a tym samym cena sprzedaży – odpowiadające wartości tych towarów lub usług są niższe [...].

W art. 71 unijnego kodeksu celnego uregulowano doliczenia, jakich należy dokonać do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za przywożone towary w celu ustalenia wartości celnej. Regulacja zawarta w tym przepisie ma charakter wyczerpujący; zgodnie z art. 71 ust. 3 unijnego kodeksu celnego do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej nie wolno dokonywać innych doliczeń niż te wymienione w tym przepisie. Jeżeli więc w wypadku określonych kosztów nabycia, które powstały poza faktycznie zapłaconą lub należną ceną sprzedaży, nie występują okoliczności będące przesłanką dodania ich do wartości transakcyjnej, należy pozostać przy wartości transakcyjnej ustalonej zgodnie z art. 70 unijnego kodeksu celnego.

Należy więc wyjaśnić, czy koszty związane z wykonaniem oprogramowania, mającym w tej sprawie miejsce w Unii Europejskiej, odpowiadają jednej z kategorii elementów dodatkowych wymienionych w art. 71 ust. 1 lit. b) pkt i)-iv) unijnego kodeksu celnego, ponieważ bezsporne jest to, że za oprogramowanie komputerowe nie były należne opłaty licencyjne, które można by dodać do wartości transakcyjnej na podstawie art. 71 ust. 1 lit. c) unijnego kodeksu celnego. **[Or. 8]**

Wobec powyższego w niniejszej sprawie w grę wchodzi dodanie kosztów opracowania oprogramowania komputerowego do wartości transakcyjnej na

podstawie albo art. 71 ust. 1 lit. b) pkt i), albo art. 71 ust. 1 lit. b) pkt iv) unijnego kodeksu celnego. Inaczej niż we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z Niderlandów, w przedmiocie którego Trybunał wydał rozstrzygnięcie w 2006 r. [zob. [...] (wyrok z dnia 16 listopada 2006 r., Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716)], w niniejszej sprawie decydujące znaczenie ma kwestia, czy koszty opracowania oprogramowania komputerowego są objęte zakresem pojęcia „prac inżynierskich, badawczych, wykonywanych poza Unią i niezbędnych do produkcji przywożonych towarów”, czy też należy je uznać za „komponenty, części i podobne elementy, które stanowią część składową lub przynależność przywożonych towarów”, ponieważ w niniejszej sprawie koszty opracowania oprogramowania komputerowego powstały w Unii Europejskiej.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie musiał poruszać kwestii tego rozróżnienia w [...] (w wyroku z dnia 16 listopada 2006 r., Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716), ponieważ udostępnione wówczas nieodpłatnie sprzedającemu oprogramowanie (system operacyjny) zostało sprowadzone przez kupującego z USA, w związku z czym wartość oprogramowania należało dodać do wartości transakcyjnej niezależnie od tego, czy uznawało się to oprogramowanie za „materiały, komponenty, części i podobne elementy, które stanowią część składową lub przynależność przywożonych towarów”, czy też za „prace inżynierskie, badawcze [...] niezbędne do produkcji przywożonych towarów”.

Przy rozróżnieniu elementów dodatkowych, które wchodzi w grę w niniejszej sprawie, uwagę zwraca fakt, że jeden przepis [pkt i)] wyraźnie dotyczy udostępniania towarów (materiałów, komponentów i części), a drugi elementów dodatkowych o charakterze intelektualnym (niematerialnym) (np. prac inżynierskich, badawczych) [pkt iv)].

W wypadku przyjęcia założenia – podobnie jak organ – zgodnie z którym na elementy dodatkowe o charakterze materialnym mogą składać się również komponenty o charakterze niematerialnym, co do czego można mieć wątpliwości, biorąc pod uwagę brzmienie przepisu, należy dokonać rozróżnienia według tego, czy prace inżynierskie lub badawcze były niezbędne do produkcji przywożonego towaru.

Artykuł 71 ust. 1 lit. b) pkt iv) unijnego kodeksu celnego może w związku z powyższym obejmować elementy dodatkowe o charakterze niematerialnym, które udostępnia się sprzedającemu przywożone towary, takie jak know-how produkcyjny, projekt czy też koszty opracowania oprogramowania, jeżeli rzeczywiście są one niezbędne do produkcji przywożonego towaru.

Decydujące znaczenie ma przy tym kwestia, jaki jest przedmiot dostawy i jakie prace inżynierskie lub badawcze są niezbędne do produkcji. Jak trafnie podnosi sam HZA, może to w tym zakresie zależeć wyłącznie od tego, jaki **[Or. 9]** przedmiot dostawy był podstawą dla stron umowy czy też co one uzgodniły.

Przedmiotem przywozów i podstawą porozumienia umownego między stroną skarżącą a jej sprzedającymi są dostawy modułów sterujących z wbudowanym komputerowym oprogramowaniem sterującym. Dla transakcji sprzedaży dokonywanej między stroną skarżącą a sprzedającym decydujące znaczenie miało przy tym to, że oprogramowanie komputerowe wdrażano już w państwie trzecim. Test funkcjonalny, którego przeprowadzenie jest obowiązkowe w świetle umów, stanowi część procesu produkcyjnego. Dopiero realizacja tego etapu przy zapewnieniu wymaganej technologii gwarantowało stronie skarżącej funkcjonalność i zdatność do użytku modułów sterujących.

Taka wykładnia pojęcia elementów dodatkowych o charakterze intelektualnym odpowiada sensowi i celowi przepisu, zgodnie z którym usługi o charakterze intelektualnym, które można przypisać gospodarce państwa przywozu (w tym wypadku Unii Europejskiej), muszą być uprzywilejowane w porównaniu z tymi, które można przypisać państwu trzeciemu. Poza tym uwzględnia to okoliczność, że w wypadku elementów dodatkowych o charakterze intelektualnym, inaczej niż w wypadku udostępnianych materiałów, komponentów lub części (por. art. 256 unijnego kodeksu celnego), nie można zezwolić na otwarcie procedury uszlachetniania biernego. W ten sposób dokonuje się zrównania elementów dodatkowych o charakterze intelektualnym i materialnym, które pochodzą z Unii Europejskiej.

[...]