

Mål C-75/20**Begäran om förhandsavgörande****Datum för ingivande:**

13 februari 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauen)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

29 januari 2020

Klagande:

Lifosa AB

Motpart:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

...

LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS**BESLUT**

29 januari 2020

Vilnius

En domstolsavdelning vid Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, ...
[domstolsavdelningens sammansättning]

har vid ett sammanträde enligt det skriftliga förfarandet för överklagande prövat förvaltningsmålet angående ett överklagande som har ingetts av det publika aktiebolaget Lifosa mot den dom som Vilniaus apygardos administracinis teismas meddelade den 28 november 2017 i förvaltningsmålet angående en talan som det publika aktiebolaget Lifosa hade väckt mot motparten Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (tullavdelningen vid

finansministeriet, Litauen) (berörda tredje parter: Kauno teritorinė muitinė (Tullkontoret i Kaunas) och det privata aktiebolaget Transchema) med yrkande om ogiltigförklaring av ett beslut och en rapport.

Domstolsavdelningen

har konstaterat följande:

I.

1. Förevarande mål avser en skattetvist mellan klaganden, det publika aktiebolaget Lifosa (nedan kallad klaganden eller bolaget), och motparten, Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (tullavdelningen vid finansministeriet, Litauen) (nedan kallad motparten eller tullavdelningen), rörande inspektionsrapport nr 7KM320012M som Kaunas tullkontor antog den 9 februari 2017 (nedan kallad rapporten) och i vilken tullkontoret bland annat justerade tullvärdet för importerade varor som klaganden hade deklarerat.

Rättslig grund – unionsrätt

2. I artikel 29.1 och 29.3 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, 1992, s. 1) (nedan kallad gemenskapens tullkodex) föreskrivs följande:

”1. Tullvärdet på importerade varor skall vara transaktionsvärdet, det vill säga det pris som faktiskt betalats eller skall betalas för varorna när de säljs för export till gemenskapens tullområde, om nödvändigt justerat enligt artiklarna 32 och 33 under förutsättning ... b) att försäljningen eller priset inte är underkastat ett villkor eller en ersättning som inte kan åsättas ett bestämt värde med avseende på de varor som skall värderas, ...

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

3. I artikel 32.1–32.3 i gemenskapens tullkodex föreskrivs bland annat följande:

[Orig. s. 2]

”1. Vid fastställandet av tullvärdet enligt artikel 29 skall följande läggas till det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas för de importerade varorna: ... e) i) Kostnaderna för transport ... av de importerade varorna ... fram till platsen för införsel till gemenskapens tullområde.

2. Tillägg till det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas skall enligt denna artikel göras endast på grundval av objektiva och mätbara uppgifter.
3. Vid fastställandet av tullvärdet skall inga andra tillägg göras till det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas än de som föreskrivs i denna artikel.”
4. I artikel 164 c i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för förordning nr 2913/92 (EGT L 1993, 253, s. 1) föreskrivs följande: ”Vid tillämpningen av artik[el] 32.1 e ... i [gemenskapens tullkodex] gäller följande: ... Om transporten är kostnadsfri eller ombesörjs av köparen skall transportkostnaderna till platsen för införsel inbegripas i tullvärdet, beräknade enligt de fraktsatser som normalt tillämpas för detta transportsätt.”
5. I artikel 70 (”Fastställande av tullvärde grundat på transaktionsvärde”) i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (EUT L 269, 2013, s. 1) (nedan kallad unionens tullkodex) föreskrivs följande:
 - ”1. Grundvalen för varors tullvärde ska vara transaktionsvärdet, det vill säga det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för varorna när de säljs för export till unionens tullområde, vid behov justerat.
 2. Det pris som faktiskt betalats eller ska betalas ska utgöras av hela den betalning som gjorts eller ska göras av köparen till säljaren eller av köparen till en tredje part till förmån för säljaren för de importerade varorna och inkluderar alla betalningar som gjorts eller ska göras som ett villkor för försäljningen av den importerade varan.
 3. Transaktionsvärdet ska tillämpas under förutsättning att samtliga följande villkor är uppfyllda: ... b) Att försäljningen eller priset inte är beroende av något villkor eller någon ersättning som inte kan åsättas ett bestämt värde med avseende på de varor som ska värderas. ...”
6. I artikel 71 (”Delar av transaktionsvärdet”) i unionens tullkodex föreskrivs följande:
 - ”1. Vid fastställandet av tullvärdet enligt artikel 70 ska följande läggas till det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas för de importerade varorna: ... e) Följande kostnader fram till den plats där varorna har förts in i unionens tullområde: i) Kostnaderna för transport ... av de importerade varorna. ...
 2. Tillägg till det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas enligt punkt 1 ska endast göras på grundval av objektiva och mätbara uppgifter.
 3. Vid fastställande av tullvärdet ska inga andra tillägg än sådana som föreskrivits i den här artikeln göras till det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas.”

7. I artikel 138 (”Transportkostnader”) i kommissionens genomförandeförordning (EU) 2015/2447 av den 24 november 2015 om närmare regler för genomförande av vissa bestämmelser i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (EUT L 343, 2015, s. 558) föreskrivs i punkt 3 att ”[o]m transporten är kostnadsfri eller ombesörjs av köparen, ska de transportkostnader som ska inbegripas i varornas tullvärde beräknas enligt den frakttariff som normalt tillämpas för samma transportsätt”.

Relevanta faktiska omständigheter

8. Klaganden är ett publikt aktiebolag etablerat i Litauen som bland annat tillverkar gödselmedel. Från och med den 1 januari 2014 till och med den 31 oktober 2016 förvärvade klaganden, enligt ett avtal som hade ingåtts den 23 september 2011, varierande mängder teknisk svavelsyra (nedan kallade varorna i fråga) från det privata aktiebolaget Transchema (nedan kallat Transchema UAB), vilka hade tillverkats av det vitryska företaget Naftan OAO (nedan kallat tillverkaren), och importerade dem till Europeiska unionens tullområde.
9. För varje förvärv ingicks ett tilläggsavtal, i vilket bland annat angavs ett visst överenskommet pris och även angavs att leveransen/förvärvet skulle utföras i enlighet med en av de internationella handelstermer som utarbetats av Internationella handelskammaren (incotermerna från år 2000), det vill säga DAF [Orig. s. 3] Belarus-Litauen, vilket bland annat innebar att leverantören (säljaren) betalade alla kostnader för transporten av varorna till bestämmelseplatsen.
10. Det är utrett att Transchema UAB förvärvade varorna i fråga från tillverkaren, som levererade dem enligt DAF-villkor (Belarus-Litauen) från anläggningen i Belarus till gränsövergångsstället i Gudogai.
11. I tulldeklarationen angav klaganden ett tullvärde för de importerade varorna i fråga som utgjordes av de belopp som klaganden faktiskt hade betalat eller skulle betala för varorna och som motsvarade de belopp som angetts i de mervärdesskattefakturer som utfärdats av Transchema UAB.
12. Till följd av en kontroll som utfördes den 9 februari 2017 antog tullkontoret i Kaunas en rapport i vilken tullvärdet för de varor som klaganden hade deklarerat justerades så, att det inkluderade transportkostnaderna för varorna i fråga utanför Europeiska unionens (gemenskapens) tullområde. Klaganden ålades följaktligen ytterligare tull om 25 876 euro, 412 euro i dröjsmålsränta på denna tull, 187 152 euro i mervärdesskatt på importvärdet och 42 492 euro i dröjsmålsränta på mervärdesskatten samt böter om 42 598 euro (20 %).
13. Den lokala skattemyndigheten fattade detta beslut efter att ha konstaterat att det tullvärde för varorna i fråga som klaganden hade deklarerat understeg de transportkostnader i Belarus som faktiskt hade uppstått för tillverkaren vid järnvägstransport av varorna från den egna anläggningen till gränsövergångsstället mellan Belarus och Litauen.

14. Klaganden överklagade den lokala skattemyndighetens beslut till tullavdelningen, som genom beslut av den 25 maj 2017 ..., bekräftade de tilläggsbelopp som fastställts i rapporten.
15. Klaganden var oense med motpartens beslut och ingav därför ett överklagande till Vilniaus apygardos administracinis teismas, i vilket bolaget betonade bland annat att
 - 15.1. transportkostnaderna i fråga betalades av tillverkaren i enlighet med avtalsvillkoren och var inkluderade i det pris som Transchema UAB betalat för varorna,
 - 15.2. priset på varorna i fråga bestämdes på basen av följande objektiva faktorer: 1) teknisk svavelsyra är en biprodukt från tillverkarens produktionsprocess, 2) tillverkaren kan inte bearbeta eller lagra produkten (teknisk svavelsyra), och 3) återvinning av produkten skulle medföra mycket höga kostnader, det vill säga att även om priset för varorna inte täcker alla de kostnader för deras transport som uppstår för tillverkaren är priset skäligt och ekonomiskt fördelaktigt för tillverkaren, eftersom beloppet av den miljöskatt som skulle behöva betalas i Belarus för återvinning av varorna i fråga överstiger summan av det deklarerade tullvärdet och transportkostnaderna.
16. Genom dom av den 28 november 2017 ogillade Vilniaus apygardos administracinis teismas bolagets talan som ogrundad. Bolaget överklagade därför till Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas.

Domstolsavdelningen

finner följande:

II.

17. Förevarande mål har gett upphov till en fråga rörande tolkningen av artiklarna 29.1 och 32.1 e i) i gemenskapens tullkodex samt artiklarna 70.1 och 71.1 e i) i unionens tullkodex. Det är därför nödvändigt att begära ett förhandsavgörande från Europeiska unionens domstol (nedan kallad EU-domstolen) ... [hänvisning till nationell lagstiftning].
18. Närmare bestämt har frågan uppkommit om huruvida dessa bestämmelser ska tolkas så, att de innebär att transaktionsvärdet (tullvärdet) måste justeras för att inkludera alla de kostnader som faktiskt uppstått för tillverkaren vid transporten av varorna till den plats där de förts in till Europeiska unionens (gemenskapens) tullområde, när såsom i förevarande fall 1) skyldigheten att täcka dessa kostnader bars av tillverkaren i enlighet med leveransvillkoren (incotermerna från år 2000 – DAF), och 2) transportkostnaderna översteg det pris som man hade kommit överens om och som faktiskt betalades (skulle betalas) av köparen, men 3) det pris som faktiskt betalades (skulle betalas) av köparen motsvarade varornas verkliga

värde, även om det priset inte räckte för att täcka alla de transportkostnader som uppstod för tillverkaren.

[Orig. s. 4]

Preliminära synpunkter

19. Det finns inget i målet som visar att tillverkaren åtog sig att transportera varorna i fråga kostnadsfritt till den plats där de fördes in till Europeiska unionens (gemenskapens) tullområde, det vill säga att det överenskomna försäljningspriset inte inkluderade transportkostnader. Uppgifterna i ärendeakten bekräftar emellertid objektivt att de kostnader som faktiskt uppstod för tillverkaren vid transporten av varorna till den platsen översteg det pris som faktiskt hade betalats av köparen, i den mening som avses i artikel 29.3 a i gemenskapens tullkodex och artikel 70.2 i unionens tullkodex. Eftersom varorna, som det anges ovan, transporterades i enlighet med villkor enligt vilka tillverkaren var skyldig att täcka alla transportkostnader, hade klaganden och/eller Transchema UAB ingen skyldighet att bidra till de kostnader som översteg priset för varorna.
20. Det ska också betonas att skattemyndigheten inte har ifrågasatt den omständigheten att tullvärdet för varorna i fråga ska beräknas på det sätt som fastställs i artikel 29 i gemenskapens tullkodex och artikel 70 i unionens tullkodex, det vill säga enligt transaktionsvärdesmetoden. Det finns heller inget i målet som stöder slutsatsen att det pris som klaganden och/eller Transchema UAB faktiskt betalade till tillverkaren för varorna i fråga var fiktivt och hade fastställts på bedrägligt sätt eller genom rättsmissbruk.

Föremålet för tolkningsfrågan

21. Det ska först av allt påpekas att vid tillämpningen av artikel 29.1 i gemenskapens tullkodex eller artikel 70.1 i unionens tullkodex menas med *transaktionsvärde* ett värde som justeras så snart kriterierna för justering är uppfyllda (dom av den 16 november 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, punkt 28). Vad särskilt gäller den justering som avses i artikel 29.1 i gemenskapens tullkodex har EU-domstolen slagit fast att tullvärdet ska återspegla det verkliga *ekonomiska värdet* på importerade varor och ta hänsyn till alla komponenter i dessa varor som har ett ekonomiskt värde (se dom av den 11 maj 2017, Shirtmakers, C-59/16, EU:C:2017:362, punkt [28] och där angiven rättspraxis (nedan kallad domen Shirtmakers). Se även dom av den 15 juli [2010], Gaston Schul, C-354/09, EU:C:2010:439, punkt 29).
22. I artikel 32 i gemenskapens tullkodex och artikel 71 i unionens tullkodex preciseras vad som ska läggas till det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas för de importerade varorna för att fastställa deras tullvärde (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2013, Christodoulou m.fl., C-116/12, EU:C:2013:825, punkt 47).

23. EU-domstolen har tidigare slagit fast att begreppet kostnader för transport i artikel 32.1 e i) i gemenskapens tullkodex är ett självständigt unionsrättsligt begrepp (domen *Shirtmakers*, punkt 22). Detta begrepp ska ges en vid tolkning och omfattar samtliga kostnader som har samband med förflyttningen av varorna till Europeiska unionens (gemenskapens) tullområde, oavsett om de är huvudkostnader eller bikostnader, och det avgörande kriteriet för att kostnader ska kunna anses omfattas av begreppet kostnader för transport i den mening som avses i artikel 32.1 e i) i gemenskapens tullkodex är att de har samband med förflyttningen av varorna till Europeiska unionens (gemenskapens) tullområde, oavsett om de är knutna till eller nödvändiga för den faktiska transporten av varorna (domen *Shirtmakers*, punkterna 24–25, och dom av den 6 juni 1990, *Unifert*, C-11/89, EU:C:1990:237, punkterna 29–31).
24. Mot bakgrund av det ovanstående kan å ena sidan slutsatsen rimligen dras att vid tillämpning av artikel 32.1 e i) i gemenskapens tullkodex eller artikel 71.1 e i) i unionens tullkodex ska alla (vilka som helst) transportkostnader som faktiskt uppstått läggas till transaktionsvärdet, oavsett för vem de har uppstått och vad som föranlett dem, om de eller någon del av dem inte har inkluderats i det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas. Enbart den omständigheten att en del av dessa transportkostnader inte inkluderades i det pris som klaganden och/eller *Transchema UAB* faktiskt betalade eller skulle betala innebär i sig, med andra ord, att transaktionsvärdet och följaktligen tullvärdet bör justeras så, att alla faktiska transportkostnader inkluderas, oavsett den omständigheten att de faktiskt uppstod endast för säljaren (tillverkaren).

[Orig. s. 5]

25. Denna bedömning tycks finna stöd i de bestämmelser i kommissionens genomförandeförordningar som det hänvisas till i punkterna 4 och 7 ovan, enligt vilka transportkostnaderna ska inkluderas i varornas tullvärde om transporten är kostnadsfri. Det måste lämpligen anses att den omständigheten att varorna transporteras kostnadsfritt till köparen (importören) eller att köparen inte bidrar till transportkostnaderna inte ska behandlas olika vad gäller fastställandet av tullvärdet.
26. Av de uppgifter som klaganden har ingett i förevarande mål (särskilt de som anges i punkt 15.2 ovan), vilka inte har bestritts av motparten, framgår det å andra sidan att i förevarande fall kan den omständigheten att transportkostnaderna var högre än det pris som faktiskt betalades till tillverkaren för varorna i fråga motiveras av de särskilda omständigheterna vid försäljningen av varorna i fråga till Europeiska unionens (gemenskapens) tullområde.
27. I detta skede av förfarandet finns det grund för att hävda att varorna i fråga, nämligen teknisk svavelsyra, är en biprodukt från tillverkarens produktionsprocess som inte kan lagras eller bearbetas. Dessutom skulle återvinning av denna biprodukt i Belarus medföra höga kostnader. Följaktligen var det ekonomiskt fördelaktigt (värdefullt) för tillverkaren att sälja varorna i fråga till det pris som

betalades av Transchema UAB, även om det priset inte täckte alla de kostnader som uppstod för tillverkaren vid transporten av varorna till Europeiska unionens (gemenskapens) tullområde.

28. Mot bakgrund av den bevisning som inhämtats i målet visar dessa omständigheter att det pris som faktiskt betalades för varorna i fråga motsvarade varornas verkliga värde, även om det överenskomna försäljningspriset inte täckte alla de transportkostnader för varorna som uppstod för tillverkaren.
29. Under dessa omständigheter och mot bakgrund av de begränsningar som anges i artikel 32.3 i gemenskapens tullkodex och artikel 71.3 i unionens tullkodex beslutar domstolsavdelningen att det är lämpligt att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen i syfte att skingra tvivlen kring tolkningen av de ifrågavarande bestämmelserna i unionslagstiftningen.

Begäran om förhandsavgörande

30. Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas är högsta instans för förvaltningsmål (artikel 21 i Administracinių bylų teisenos įstatymas (lag om förvaltningsmål)), vilket innebär att när en fråga uppkommer rörande tolkningen av lagstiftning som har antagits av Europeiska unionens institutioner och denna fråga behöver prövas för att målet ska kunna avgöras, måste den hänskjuta frågan till EU-domstolen för förhandsavgörande (artikel 267.3 FEUF), ... [hänvisning till nationell rätt].
31. Under dessa omständigheter är det, för att skingra de tvivel som har uppkommit rörande tolkningen och tillämpningen av de bestämmelser i unionsrätten som rör ifrågavarande rättsförhållanden, lämpligt att begära att EU-domstolen ska tolka unionsbestämmelserna i fråga. Ett svar på den fråga som ställs i beslutsdelen av detta beslut är avgörande för förevarande mål, eftersom det skulle göra det möjligt att otvetydigt och klart identifiera den faktiska omfattningen av klagandens skattskyldighet vid importen av varorna i fråga och framför allt säkerställa unionsrättens företräde.

Mot bakgrund av det ovan anförda och i enlighet med artikel 267.3 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, ... [hänvisning till nationell lagstiftning], har Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas

beslutat följande:

Förfarandet avseende saken återupptas.

Följande fråga hänskjuts till Europeiska unionens domstol för förhandsavgörande: Ska artiklarna 29.1 och 32.1 e i) i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen och artiklarna 70.1 och 71.1 e i) i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen tolkas så, att de innebär att transaktionsvärdet (tullvärdet) måste justeras för att inkludera alla de kostnader som faktiskt uppstått för säljaren (tillverkaren) vid transporten av

varorna till den plats där de förts in till Europeiska unionens (gemenskapens) tullområde, [Orig. s. 6] när såsom i förevarande fall 1) skyldigheten att täcka dessa kostnader bars av säljaren (tillverkaren) i enlighet med leveransvillkoren (Incoterms 2000 – DAF), och 2) transportkostnaderna översteg det pris som man hade kommit överens om och som faktiskt betalades (skulle betalas) av köparen (importören), men 3) det pris som faktiskt betalades (skulle betalas) av köparen (importören) motsvarade varornas verkliga värde, även om det priset inte räckte för att täcka alla de transportkostnader som uppstod för säljaren (tillverkaren)?

Förevarande förvaltningsmål vilandeförklaras i väntan på ett förhandsavgörande från Europeiska unionens domstol.

...

[domstolsavdelningens sammansättning]

ARBETSDOKUMENT