

Sprawa C-307/23

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Data wpływu:

17 maja 2023 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Bundesfinanzhof (Niemcy)

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

17 stycznia 2023 r.

Strona skarżąca i strona wnosząca skargę rewizyjną:

G GmbH

Druga strona postępowania i druga strona postępowania rewizyjnego:

Hauptzollamt H

[...]

BUNDESFINANZHOF (federalny trybunał finansowy, Niemcy)

POSTANOWIENIE

W sprawie

G GmbH

strona skarżąca i strona wnosząca skargę rewizyjną

[...]

przeciwko

Hauptzollamt H

druga strona postępowania i druga strona postępowania rewizyjnego

w przedmiocie retrospektywnego pobrania należności celnych przywozowych

VII izba

wydała na posiedzeniu w dniu 17 stycznia 2023 r. następujące postanowienie:

S e n t e n c j a

1. Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej przedkłada się następujące pytanie prejudycjalne:

Czy koszty opracowania na obszarze celnym Unii matryc do nadruków na etykietach należy zaliczyć do wartości transakcyjnej zgodnie z art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu celnego, czy też art. 32 ust. 1 lit. b) ppkt iv) kodeksu celnego, jeżeli sprzedawca mający siedzibę na obszarze celnym Unii udostępnia matryce do nadruków dostawcom w państwie trzecim nieodpłatnie w formie elektronicznej?

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

U z a s a d n i e n i e

I.

- 1 Strona skarżąca i strona wnosząca skargę rewizyjną (zwana dalej „stroną skarżącą”) była właścicielem składu celnego typu D. Obejmowała procedurą składu celnego zakonserwowaną żywność w puszkach, która była przywożona przez inne przedsiębiorstwo (kupującego) z państw trzecich, a następnie (w okresie od dnia 12 grudnia 2012 r. do dnia 30 maja 2013 r.) dopuszczała ją do swobodnego obrotu w ramach procedury w miejscu. Konserwy posiadały naklejone papierowe etykiety, które dostawcy produkowali w państwie trzecim, stosując matryce do nadruków, udostępniane im przez kupującego nieodpłatnie w formie elektronicznej. Matryce do nadruków były opracowywane przez różne studia projektowe w Republice Federalnej Niemiec (zwanej dalej „Niemcami”) na zlecenie i na koszt kupującego. W deklaracjach wartości celnej podawano jedynie kwotę, którą kupujący miał zapłacić producentom w państwach trzecich zgodnie z zawartymi z nimi umowami sprzedaży, wraz z kosztami jednostkowych opakowań sprzedażowych oraz druku papierowych etykiet naklejanych na opakowania, ale bez kosztów matryc do nadruków.
- 2 Decyzją w przedmiocie należności celnych przywozowych z dnia 20 lutego 2014 r. druga strona postępowania i druga strona postępowania rewizyjnego [Hauptzollamt (główny urząd celny, Niemcy; zwany dalej „HZA”)] retrospektywnie pobrała od skarżącej cło. HZA uważał, że do wartości celnej należało włączyć proporcjonalne koszty projektów czy też matryc do nadruków na naklejanych etykietach. Sprzeciw i skarga nie zostały uwzględnione.

- 3 Finanzgericht (sąd ds. finansowych, Niemcy) orzekł, że koszty opracowania matryc do nadruków należało uwzględnić przy określaniu wartości celnej zgodnie z art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu celnego. Puszki do konserw są zdaniem sądu pojemnikami, ponieważ nadają się nie tylko do transportu towarów, ale też do ich składowania i sprzedaży oraz są zwykle wykorzystywane jako opakowania takich towarów. Częścią pojemników mają być również etykiety, na których opisuje się i reklamuje zawartość konserw. Etykiety stanowią wraz z puszkami nierozdzielalną całość i jako takie nie są porównywalne z przywieszkami (przywieszkami, na których podaje się cenę towarów i inne dotyczące ich informacje, i które są połączone z towarem nitką) czy też wkładkami fotograficznymi, których nie należy klasyfikować jako pojemników. Zdaniem tego sądu uprzywilejowanie wykonywanych w Unii Europejskiej usług niematerialnych na podstawie art. 32 ust. 1 lit. b) ppkt iv) kodeksu celnego nie jest możliwe w niniejszej sprawie.
- 4 Strona skarżąca odwołała się od tego wyroku. Jej zdaniem nie ma podstawy prawnej, by jednakowo traktować etykiety i pojemniki. Artykuł 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu celnego ma nie znajdować zastosowania, ponieważ w przepisie tym jest mowa jedynie o traktowaniu łącznie z towarem pojemnika, nie zaś o traktowaniu łącznie z towarem etykiety umieszczonej na pojemniku. Ponadto koszty opracowania matryc do nadruków nie stanowią kosztów „pojemników”, jak wymaga tego brzmienie art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu celnego. Określenia wartości celnej nie uregulowano również w ogólnej regule 5 b) mającej zastosowanie do wykładni nomenklatury scalonej. W jej opinii etykiety są porównywalne z przywieszkami, ponieważ przywieszki w chwili przywozu również są trwale połączone z towarem i nie można ich ponownie wykorzystać. Jak najbardziej możliwe jest rozdzielenie puszek od etykiet, nawet jeśli etykiety zostaną wskutek tego rozdzielenia zniszczone.
- 5 Zdaniem strony skarżącej usługi projektowe są objęte art. 32 ust. 1 lit. b) ppkt iv) kodeksu celnego, a w związku z tym nie należy wliczać ich do wartości transakcyjnej, ponieważ usługi obejmujące dodatkowe elementy niematerialne są uprzywilejowane, jeżeli są wykonywane w Unii Europejskiej. Zaklasyfikowanie projektów opakowań zgodnie ze stanowiskiem Finanzgericht (sądu ds. finansowych) prowadziłoby do sprzeczności w ocenie, jeżeli jednolity projekt byłby wykorzystywany w różnych celach.

II.

- 6 Sąd odsyłający zawiesza toczące się przed nim postępowanie rewizyjne [...] [przepisy proceduralne] i na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej przedkłada Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwanego dalej „Trybunałem”) następujące pytanie prejudycjalne:

Czy koszty opracowania na obszarze celnym Unii matryc do nadruków na etykietach należy zaliczyć do wartości transakcyjnej zgodnie z art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu celnego, czy też art. 32 ust. 1 lit. b) ppkt iv) kodeksu celnego, jeżeli sprzedawca mający siedzibę na obszarze celnym Unii udostępnia matryce

do nadruków dostawcom w państwie trzecim nieodpłatnie w formie elektronicznej?

III.

7 Zdaniem sądu odsyłającego dla rozstrzygnięcia sprawy istotne są przepisy regulujące wartość celną zawarte w kodeksie celnym. Przy wykładni kodeksu celnego pojawiają się wątpliwości, które mają znaczenie dla wydania rozstrzygnięcia w sprawie:

8 **Właściwe przepisy prawa Unii:**

9 Artykuł 29 kodeksu celnego:

(1) 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, pod warunkiem że [...]

(2) [...]

(3) a) Ceną faktycznie zapłaconą lub należną jest całkowita kwota płatności dokonana lub mająca zostać dokonana przez kupującego wobec lub na korzyść sprzedającego za przywożone towary i obejmująca wszystkie płatności dokonane lub mające być dokonane jako warunek sprzedaży przywożonych towarów przez kupującego sprzedającemu lub przez kupującego osobie trzeciej celem spełnienia zobowiązań sprzedającego. [...]

10 Artykuł 32 kodeksu celnego:

(1) W celu ustalenia wartości celnej z zastosowaniem art. 29 do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za przywożone towary dodaje się:

a) następujące elementy w wysokości, w jakiej zostały poniesione przez kupującego, lecz nieujęte w cenie faktycznie zapłaconej lub należnej za towary:

i) [...]

ii) koszt pojemników, o ile na potrzeby celne są traktowane łącznie z towarem;

iii) [...]

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 na wywóz, w zakresie,

w jakim taka wartość nie została ujęta w cenie faktycznie zapłaconej lub należnej:

i) [...]

ii) [...]

iii) [...]

iv) prac inżynierskich, badawczych, artystycznych i projektowych oraz planów i szkiców wykonanych poza Wspólnotą i niezbędnych do produkcji przywiezionych towarów;

c) [...]

11 Artykuł 154 rozporządzenia wykonawczego do kodeksu celnego¹:

Jeżeli pojemniki określone w art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu mają stać się przedmiotem powtarzającego się przywozu, to koszt ich zostaje, na wniosek zgłaszającego, we właściwy sposób rozłożony na części, zgodnie z ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

12 Artykuł 155 rozporządzenia nr 2913/92:

Do celów art. 32 ust. 1 lit. b) ppkt iv) kodeksu koszty badań i wstępnych szkiców projektowych nie są włączane do wartości celnej.

13 Artykuł 156a ust. 1 rozporządzenia nr 2913/92:

Organy celne mogą, na wniosek osoby zainteresowanej, zezwolić, aby:

– w drodze odstępstwa od art. 32 ust. 2 kodeksu, niektóre elementy wliczane do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej, których nie można oszacować w chwili powstania długu celnego,

– [...]

były obliczane na podstawie uzasadnionych i szczególnych kryteriów. [...]

14 Ogólna reguła 5:

Oprócz powyższych postanowień, w odniesieniu do niżej wymienionych wyrobów należy stosować następujące reguły:

¹ Przepis tłumacza: niewątpliwie sąd odsyłający ma tu na myśli rozporządzenie ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (zwane dalej „rozporządzeniem nr 2913/92”).

a) futerały do aparatów fotograficznych, instrumentów muzycznych, broni, przyborów kreślarskich, naszyjników oraz podobne opakowania, specjalnie dostosowane do przechowywania wyrobów lub ich kompletów, nadające się do długotrwałego użytkowania i występujące z wyrobami, do których są przeznaczone, należy klasyfikować razem z wyrobami, gdy są one normalnie z nimi sprzedawane. Reguły tej jednak nie stosuje się do opakowań, które całemu wyrobowi nadają zasadniczy charakter;

b) z zastrzeżeniem postanowień zawartych w regule 5 a), opakowania i pojemniki opakowaniowe, jeżeli są zazwyczaj stosowane do tego rodzaju towarów, należy klasyfikować razem z tymi towarami. Postanowienie to nie ma jednak zastosowania, jeżeli opakowania nadają się w sposób oczywisty do ponownego użytku.

15 Przypis nr 1² do ogólnej reguły 5:

Pojęcia „materiały opakowaniowe” i „pojemniki opakowaniowe” oznaczają wszelkie zewnętrzne lub wewnętrzne kontenery, pojemniki, opakowania lub wzmocnienia inne niż sprzęt transportowy (np. kontenery transportowe), plandeki, przyrządy lub transportowe urządzenia pomocnicze. Pojęcie „pojemniki opakowaniowe” nie obejmuje pojemników określonych w ogólnej regule 5 a).

16 Noty wyjaśniające do Systemu Zharmonizowanego 02.0 i 04.0 dotyczące ogólnej reguły 5 a):

1) Reguła ta powinna być stosowana tylko do takich pojemników, 02.0
które:

[...]

2) są przystosowane do długotrwałego przechowywania, tj. 04.0
zaprojektowano je tak, aby miały trwałość porównywalną do artykułów, dla których są przeznaczone. Pojemniki te służą także do ochrony artykułu w czasie, kiedy się z niego nie korzysta (przykładowo w trakcie transportu lub przechowywania). Kryteria te umożliwiają rozróżnienie tych pojemników od zwykłych opakowań.

IV.

17 Ocena prawna niniejszej sprawy budzi wątpliwości w świetle prawa Unii. Rozstrzygnięcie zależy od tego, czy koszty opracowanych w Niemczech matryc do nadruków na etykietach należy uwzględnić jako kwotę zwiększającą wartość celną zgodnie z art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu celnego, czy też takie koszty można włączyć do wartości celnej jedynie przy spełnieniu przesłanek określonych w art. 32 ust. 1 lit. b) ppkt iv) kodeksu celnego, co skutkuje tym, że doliczenie

² Niewątpliwie chodzi tu o przypis nr 3, zob. załącznik I do rozporządzenia nr 2658/87.

tych kosztów do wartości transakcyjnej nie wchodzi w rachubę w niniejszej sprawie. W tym kontekście chodzi w szczególności o wykładnię pojęcia „pojemnika” oraz wzajemną relację między wspomnianymi przepisami.

- 18 1. Dla określenia wartości celnej w niniejszej sprawie istotne są art. 29 i nast. kodeksu celnego, ponieważ należność celna powstała poprzez wpisanie towarów do ewidencji strony skarżącej w okresie od dnia 12 grudnia 2012 r. do dnia 30 maja 2013 r. [art. 201 ust. 2 kodeksu celnego w związku z art. 76 ust. 1 lit. c) i art. 76 ust. 3 kodeksu celnego]. Metody określania wartości celnej stanowią co do zasady przepisy materialnego prawa celnego, które nadal znajdują zastosowanie do stanów faktycznych sprzed wejścia w życie unijnego kodeksu celnego {zob. wyrok Trybunału z dnia 9 marca 2006 r., *Beemsterboer Coldstore Services* (C-293/04, EU:C:2006:162, pkt 19 i nast.), [...] [odesłanie do czasopisma prawniczego]; zob. także wyroki sądu odsyłającego: z dnia 19 października 2021 r., VII R 27/19, *BFH/NV* 2022, 628, [...] [odesłanie do czasopisma prawniczego]; z dnia 1 grudnia 1998 r., VII R 147/97, *BFHE* 187, 362, [...] [odesłanie do czasopisma prawniczego]}. Kwestia prawna, która wymaga wyjaśnienia, nasuwa się jednak również w świetle obowiązującego unijnego kodeksu celnego, ponieważ art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu celnego został co do zasady bez zmian powtórzony w art. 71 ust. 1 lit. a) ppkt ii) unijnego kodeksu celnego, a art. 32 ust. 1 lit. b) ppkt iv) kodeksu celnego powtórzono nawet w tym samym brzmieniu w art. 71 ust. 1 lit. b) ppkt iv) unijnego kodeksu celnego.
- 19 a) Do określenia wartości celnej zastosowanie znajduje w pierwszej kolejności – również w niniejszej sprawie – metoda oparta na wartości transakcyjnej zgodnie z art. 29 kodeksu celnego. W myśl art. 29 ust. 1 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, która jest korygowana, o ile jest to konieczne, poprzez doliczenie pozycji, o których mowa w art. 32 kodeksu celnego, oraz nieuwzględnienie pozycji, o których mowa w art. 33 kodeksu celnego.
- 20 Zgodnie z art. 29 ust. 3 lit. a) zdanie pierwsze kodeksu celnego ceną faktycznie zapłaconą lub należną jest całkowita kwota płatności dokonana lub mająca zostać dokonana przez kupującego wobec lub na korzyść sprzedającego za przywożone towary i obejmująca wszystkie płatności dokonane lub mające być dokonane jako warunek sprzedaży przywożonych towarów przez kupującego sprzedającemu lub przez kupującego osobie trzeciej celem spełnienia zobowiązań sprzedającego.
- 21 Podsumowując, obliczenie wartości celnej ma na celu ustanowienie sprawiedliwego, jednolitego i neutralnego systemu, wykluczającego stosowanie arbitralnych lub fikcyjnych wartości celnych. Wartość celna powinna zatem odzwierciedlać rzeczywistą wartość ekonomiczną przywożonego towaru i w związku z tym uwzględniać wszystkie elementy tego towaru, które przedstawiają wartość ekonomiczną. O ile cena faktycznie zapłacona lub należna

- za towary stanowi co do zasady podstawę obliczenia wartości celnej, o tyle cena ta stanowi czynnik, który powinien w razie potrzeby być przedmiotem dostosowania, jeżeli operacja taka jest niezbędna w celu uniknięcia ustalenia arbitralnej lub fikcyjnej wartości celnej {wyrok Trybunału z dnia 10 września 2020 r., BMW (C-509/19, EU:C:2020:694, pkt 13, z dalszymi odesłaniami), [...] [odesłanie do czasopisma prawniczego], dotyczący art. 70 ust. 1 i art. 71 ust. 1 unijnego kodeksu celnego}.
- 22 b) W art. 32 kodeksu celnego znajduje się wyliczenie różnych kosztów i wartości, które dodaje się do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za przywożone towary. Sąd odsyłający uważa, że wyliczenie to jest wyczerpujące, w związku z czym nieobjęte nim doliczenia do wartości transakcyjnej nie są dopuszczalne [zob. także opinię w sprawie C-340/93, EU:C:1994:177, pkt 17, dotyczącą art. 8 rozporządzenia Rady (EWG) nr 1224/80 z dnia 28 maja 1980 r. o wartości celnej towarów (Dz.U. 1980, L 134, s. 1; zwanego dalej „rozporządzeniem nr 1224/80”); wyrok Trybunału z dnia 28 marca 1990 r., Malt (C-219/88, EU:C:1990:146, pkt 11), dotyczący art. 8 rozporządzenia nr 1224/80; zob. także wyrok sądu odsyłającego z dnia 24 stycznia 1995 r., VII R 79/94, BFH/NV 1995, 895, również dotyczący art. 8 rozporządzenia nr 1224/80].
- 23 aa) Zgodnie z art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu celnego do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za przywożone towary dodaje się koszt pojemników, o ile na potrzeby celne są traktowane łącznie z towarem. W przepisie tym nie wprowadza się rozróżnienia między świadczeniami wykonywanymi we Wspólnocie a świadczeniami wykonywanymi poza Wspólnotą. W kodeksie celnym nie ma definicji pojęcia „pojemnika”. W szczególności nie ma odpowiedzi na pytanie, czy koszty opracowania matryc do nadruków na etykietach, które nakleja się z kolei na właściwe pojemniki (na przykład na puszki do konserw), również są objęte pojęciem „pojemnika” i w związku z tym należy je doliczyć do wartości transakcyjnej zgodnie z art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu celnego.
- 24 (1) Brzmienie art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu celnego („pojemniki”, w wersji niemieckiej: „Umschließungen”, w wersji angielskiej: „containers”, w wersji francuskiej: „contenants”) wskazuje na to, że pod pojęciem „pojemników” należy rozumieć pojemniki, które zawierają towar lub go otaczają. Przemawia za tym także odrębne wymienienie kosztu pakowania w art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt iii) kodeksu celnego.
- 25 (2) Kolejna przesłanka, zgodnie z którą pojemniki na potrzeby celne muszą być traktowane łącznie z towarem, pozwala powołać się na ogólną regułę 5 a) w odniesieniu do futerałów oraz ogólną regułę 5 b) w odniesieniu do opakowań i pojemników opakowaniowych [...] [odesłania do literatury prawniczej], choć nie wyjaśnia to zakresu pojęcia „pojemnika”.
- 26 Futerały [ogólna reguła 5 a)] są zatem specjalnie dostosowane do przechowywania wyrobów lub ich kompletów, nadające się do długotrwałego użytkowania [zob. także noty wyjaśniające do Systemu Zharmonizowanego 03.0

i 04.0 dotyczące ogólnej reguły 5 a)]. W myśl przypisu nr 1 do ogólnej reguły 5 b) pojęcia „materiały opakowaniowe” i „pojemniki opakowaniowe” oznaczają wszelkie zewnętrzne lub wewnętrzne kontenery, pojemniki, opakowania lub wzmocnienia inne niż sprzęt transportowy (np. kontenery transportowe), plandeki, przyrządy lub transportowe urządzenia pomocnicze. Pojęcie „pojemniki opakowaniowe” nie obejmuje pojemników określonych w ogólnej regule 5 a). W taryfie celnej rozróżnia się w związku z tym futerały oraz materiały opakowaniowe i pojemniki opakowaniowe. Z not wyjaśniających do Systemu Zharmonizowanego 16.0 dotyczących ogólnej reguły 5 b) wynika w tej kwestii uzupełniająca informacja, zgodnie z którą chodzi przy tym o materiały opakowaniowe i pojemniki, które zwykle są wykorzystywane do pakowania danych towarów.

- 27 Zastosowanie ogólnej reguły 5 nie prowadzi jednak do jednoznacznego wniosku w odniesieniu do wykładni pojęcia „pojemnika” w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu celnego. Podczas gdy w przepisach dotyczących taryfy celnej rozróżnia się specjalnie dostosowane i nadające się do długotrwałego użytkowania futerały oraz (pozostałe) zwykle opakowania i pojemniki opakowaniowe, w art. 32 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego rozróżnia się pojemniki [ppkt ii)] i pakowanie [ppkt iii)]. W związku z tym różnią się od siebie już same pojęcia. Ponadto istnieją też w tym zakresie różnice merytoryczne, ponieważ pojemniki w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu celnego niekoniecznie muszą być przeznaczone do długotrwałego użytkowania.
- 28 (3) Zdaniem sądu odsyłającego puszki do konserw używane w niniejszej sprawie to pojemniki w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu celnego. Również etykiety, które nakleja się w państwie trzecim na puszki, są prawdopodobnie objęte tym przepisem, ponieważ są one trwale związane z puszkami i nie można ich z nich zapewne usunąć bez uszkodzenia. Zgodnie z tym punktem widzenia strona skarżąca uwzględniła koszty druku etykiet w wartości celnej.
- 29 Natomiast to, czy przesłanki doliczenia, o których mowa w art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu celnego, można jednak interpretować na tyle szeroko, by obejmowały one także koszty opracowania matryc do nadruków na etykietach umieszczanych na przywożonych towarach w państwie trzecim, nie jest jasne i wymaga wyjaśnienia przez Trybunał.
- 30 bb) Ponadto niejasne są: stosunek między art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu celnego a art. 32 ust. 1 lit. b) ppkt iv) kodeksu celnego oraz rozróżnienie między pojemnikami czy też opakowaniami a wymienionymi w art. 32 ust. 1 lit. b) ppkt iv) kodeksu celnego usługami obejmującymi dodatkowe elementy. W myśl tego przepisu do wartości transakcyjnej dodaje się określoną w odpowiedniej proporcji wartość prac inżynierskich, badawczych, artystycznych i projektowych oraz planów i szkiców wykonanych poza Wspólnotą i niezbędnych do produkcji przywiezionych towarów, jeżeli zostały one dostarczone bezpośrednio lub pośrednio przez kupującego, bezpłatnie lub po obniżonej cenie, do użytku związanego z produkcją i sprzedażą przywożonych towarów na wywóz,

w zakresie, w jakim taka wartość nie została ujęta w cenie faktycznie zapłaconej lub należnej. Kosztów badań i wstępnych szkiców projektowych nie włącza się jednak do wartości celnej w myśl art. 155 rozporządzenia nr 2913/92.

- 31 (1) Poprzez zastosowane na początku sformułowanie „towarów i usług” prawodawca Unii wybrał szerokie brzmienie art. 32 ust. 1 lit. b) ppkt iv) kodeksu celnego, w związku z czym zakres zastosowania tego przepisu nie ogranicza się do dóbr materialnych i może obejmować także dobra niematerialne {zob. wyrok Trybunału, BMW, EU:C:2020:694, pkt 17, 19, [...] [odesłanie do czasopisma prawniczego]}. W związku z powyższym również wartość elektronicznych matryc do nadruków na etykietach można by uznać za dobro (niematerialne) w rozumieniu tego przepisu.
- 32 (2) Właśnie z uwagi na szerokie w porównaniu z art. 32 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego brzmienie art. 32 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego nasuwa się pytanie, czy art. 32 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego ma pierwszeństwo w zastosowaniu, kiedy rozstrzyga się klasyfikację usług obejmujących dodatkowe elementy niematerialne w świetle przepisów regulujących wartość celną. Sąd odsyłający uważa, że możliwa jest wykładnia, zgodnie z którą art. 32 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego zawiera zasadę o charakterze *lex specialis*, odnoszącą się do usług obejmujących dodatkowe elementy niematerialne, nawet jeśli nie wynika to wystarczająco wyraźnie z właściwego brzmienia i struktury tego przepisu. W tym zakresie należy też wyjaśnić, czy w wypadku klasyfikacji dóbr niematerialnych w świetle przepisów regulujących wartość celną – w niniejszej sprawie opracowania matryc do nadruków przez studia projektowe – zastosowanie art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu celnego jest wykluczone już z tego powodu. Pytanie to ma znaczenie dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy, ponieważ matryce do nadruków opracowano w Niemczech, w związku z czym ich wartość nie podwyższałaby wartości celnej w wypadku zastosowania art. 32 ust. 1 lit. b) ppkt iv) kodeksu celnego, gdyż w myśl tego przepisu do wartości celnej dolicza się jedynie usługi obejmujące dodatkowe elementy niematerialne, które wykonano poza Wspólnotą.
- 33 (3) Wreszcie w związku z art. 32 ust. 1 lit. b) ppkt iv) kodeksu celnego należy odpowiedzieć na pytanie, co należy rozumieć pod pojęciem „przywieszonych towarów”. Korekta wartości celnej zgodnie z tym przepisem dotyczy wyłącznie wartości towarów i usług odnoszących się do prac inżynierskich, badawczych, artystycznych i projektowych oraz planów i szkiców niezbędnych do produkcji towarów. Towarami w niniejszej sprawie mogłyby być wszystkie towary objęte wwozem, a więc puszki wraz z umieszczonymi na nich etykietami i ich zawartością, lub jedynie żywność, za czym przemawia z kolei fakt, że puszki stanowią właściwie pojemniki w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu celnego.
- 34 cc) Ze względu na wątpliwości co do wykładni art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu celnego oraz art. 32 ust. 1 lit. b) ppkt iv) kodeksu celnego w niniejszej sprawie nie można jednoznacznie ocenić, czy koszty opracowania matryc do

nadruków należy doliczyć do kosztu pakowania, a tym samym do wartości transakcyjnej, czy też wartość matryc do nadruków jako usług obejmujących dodatkowe elementy niematerialne nie powinna być uwzględniona jako kwota podwyższająca wartość celną, ponieważ usługi te wykonano w Unii Europejskiej.

- 35 Za stanowiskiem organu, zgodnie z którym w niniejszej sprawie należy zastosować art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu celnego, przemawia to, że etykiety nie można byłoby wyprodukować bez matryc do nadruków, w związku z czym stanowią one ostatecznie część składową lub przynależność towaru w postaci, w jakiej został on zgłoszony do dopuszczenia do swobodnego obrotu. Również ściśle połączenie etykiet z puszkami przemawia za stanowiskiem organu. Znaczenie matryc do nadruków wynika w końcu również z faktu, że etykiety zawierają informacje na temat zawartości puszek. Uwzględnienie kosztów matryc do nadruków odzwierciedla zatem faktyczną wartość ekonomiczną przywożonych towarów {zob. wyrok Trybunału z dnia 20 grudnia 2017 r., *Hamamatsu Photonics Deutschland*, C-529/16, EU:C:2017:984, pkt 24, z dalszymi odesłaniami, [...] [odesłanie do czasopisma prawniczego]}. W szczególności dostosowania (w niniejszej sprawie w postaci doliczeń) służą również uniknięciu ustalenia arbitralnej lub fikcyjnej wartości celnej {zob. wyrok Trybunału, *Hamamatsu Photonics Deutschland*, EU:C:2017:984, pkt 27, z dalszymi odesłaniami, [...] [odesłanie do czasopisma prawniczego]; zob. także wyrok Trybunału, *BMW*, EU:C:2020:694, pkt 13, z dalszymi odesłaniami, [...] [odesłanie do czasopisma prawniczego]}, dotyczący art. 70 ust. 1 i art. 71 ust. 1 unijnego kodeksu celnego}.
- 36 Nie można jednak wykluczyć również słuszności argumentów strony skarżącej, która chce, by matryce do nadruków traktowano jako usługi obejmujące dodatkowe elementy niematerialne w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. b) ppkt iv) kodeksu celnego. Matryce do nadruków czy też podobne usługi niematerialne nie są wymienione ani w art. 32 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego, ani w ogólnej regule 5. Jeżeli wyliczenie zawarte w art. 32 kodeksu celnego jest wyczerpujące, jak zakłada sąd odsyłający, przemawia to przeciwko dodaniu do wartości celnej kosztów matryc do nadruków. Ponadto nasuwa się pytanie, dlaczego usług obejmujących dodatkowe elementy niematerialne, wykonywanych na obszarze celnym Unii nie należałoby doliczać do wartości celnej w świetle szerokiego sformułowania zawartego w art. 32 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego, ale w świetle węższego sformułowania zawartego w art. 32 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego już tak, jeżeli traktuje się je jako część składową lub przynależność pojemników. Jak już wspomniano, art. 32 ust. 1 lit. b) pkt iv) kodeksu celnego jako *lex specialis* mógłby wyłączać zastosowanie art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu celnego w odniesieniu do usług obejmujących dodatkowe elementy niematerialne. Ponadto sąd odsyłający dostrzega niebezpieczeństwo sprzeczności, gdyby wykorzystywano jedną matrycę do nadruków na różnych etykietach, które są w różny sposób połączone z pojemnikiem lub towarem. Nie przekonuje więc stanowisko, zgodnie z którym matryce do nadruków powinny być uznawane za część składową lub przynależność pojemnika, jeżeli etykietę nakleja się na pojemnik, ale już nie, jeżeli etykieta jest połączona z towarem jedynie nitką, jak ma to miejsce na przykład w wypadku przywieszek. W każdym razie sąd

odsyłający nie uznawał dotychczas przywieszek za pojemniki (zob. postanowienie sądu odsyłającego z dnia 18 grudnia 2013 r., VII B 107/12, BFH/NV 2014, 1107).

- 37 Ponadto sąd odsyłający pozwala sobie wskazać problem, który mógłby pojawić się niezależnie od niniejszej sprawy i powinien zostać uwzględniony przy wykładni wskazanych przepisów regulujących wartość celną. Jeżeli koszty opracowania matryc do nadruków należy uwzględnić jako kwotę zwiększającą wartość celną, nasuwa się pytanie, w jaki sposób koszty te powinno się rozdzielić na poszczególne przywozy w sytuacji, w której matryce do nadruków opracowano raz, a towary przywozi się przez dłuższy okres. Artykuł 32 kodeksu celnego nie zawiera żadnych wytycznych w tej kwestii. Artykuł 154 rozporządzenia nr 2913/92, w myśl którego, jeżeli pojemniki mają stać się przedmiotem powtarzającego się przywozu, to koszt ich może zostać rozłożony na części, zgodnie z ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, reguluje inny przypadek i przynajmniej bezpośrednio nie znajduje zastosowania do matryc do nadruków. Również art. 156a rozporządzenia nr 2913/92 nie oferuje w takim wypadku satysfakcjonującego rozwiązania, ponieważ ustalenie szczególnych kryteriów do celów określenia kwot doliczanych i odliczanych w drodze odstępstwa od art. 32 ust. 2 kodeksu celnego wymaga wniosku osoby zainteresowanej, a tym samym zbadania tej kwestii przed przywozem oraz odpowiedniego dopuszczenia przez organ celny.
- 38 2. Pytanie prawne przedstawione w części II nie zostało dotychczas rozstrzygnięte przez Trybunał i nie można też na nie udzielić satysfakcjonującej odpowiedzi w świetle istniejącego już orzecznictwa Trybunału w przedmiocie przepisów regulujących wartość celną.
- 39 a) W związku z wykładnią części I tytuł I sekcja C ust. 2 ostatnie zdanie załącznika do art. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 950/68 z dnia 28 czerwca 1968 r. w sprawie wspólnej taryfy celnej (Dz.U. 1968, L 172, s. 1) Trybunał w wyroku z dnia 5 października 1988 r., Schmid {C-357/87, EU:C:1988:478, [...] [odesłanie do zbioru orzecznictwa]} dokonał wykładni pojęcia pojemnika w ten sposób, że odnosi się ono do pojemników, które nadają się nie tylko do transportu danych towarów, ale też do ich składowania i sprzedaży. Ponadto Trybunał potwierdził dodawanie płatności wyrównawczych za niezwracane zagranicznemu sprzedawcy pojemniki zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) rozporządzenia nr 1224/80. Z tego wyroku wynika wprawdzie, że Trybunał dokonał raczej szerokiej wykładni pojęcia pojemnika, ale nie miał powodu, by rozróżnić właściwe pojemniki na towar (butelki i beczki) oraz ewentualne etykiety czy też usługi obejmujące dodatkowe elementy niematerialne, które zostały wykorzystane do produkcji etykiet.
- 40 b) Ponadto Trybunał wielokrotnie zajmował się art. 32 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego czy też odpowiednim przepisem, zastąpionym przez ten przepis.
- 41 aa) I tak w wyroku z dnia 7 marca 1991 r., BayWa {C-116/89, EU:C:1991:104}, [...] [odesłanie do czasopisma prawniczego]} Trybunał orzekł, że opłaty

licencyjne za rozmnażanie podstawowego materiału siewnego zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. b) ppkt i) rozporządzenia nr 1224/80 należy dodać do wartości celnej uzyskanego w wyniku tego procesu materiału siewnego ze zbiorów. W tym kontekście Trybunał wyjaśnił, że nie ma zasady ogólnej, w myśl której usługi wykonane i towary wytworzone na obszarze celnym Wspólnoty należałoby wyłączyć z wartości celnej. Wyrok ten zapadł jednak w odniesieniu do art. 8 ust. 1 lit. b) ppkt i) rozporządzenia nr 1224/80 – przepisu zastąpionego przez art. 32 ust. 1 lit. b) ppkt i) kodeksu celnego.

- 42 bb) Również wyrok Trybunału z dnia 9 marca 2017 r., GE Healthcare {C-173/15, EU:C:2017:195}, [...] [odesłanie do czasopisma prawniczego]} nie jest pomocny w wykładni art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu celnego, ponieważ Trybunał zajmował się w nim opłatami licencyjnymi, które – w przeciwieństwie do poprzedzających usług niematerialnych, które wykonano w niniejszej sprawie poprzez opracowanie matryc do nadruków – są wyraźnie uregulowane w art. 32 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego.
- 43 cc) Wreszcie w wyroku w sprawie BMW {EU:C:2020:694, pkt 18, [...] [odesłanie do czasopisma prawniczego]} Trybunał orzekł, że przesłanki zwiększenia wartości celnej, o których mowa w art. 32 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego czy też art. 71 ust. 1 lit. b) unijnego kodeksu celnego, obejmują także dobra niematerialne takie jak na przykład oprogramowanie. Przedmiotem tego wyroku nie był jednak stosunek tego przepisu do wężej sformułowanego art. 32 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego. Z wyroku tego nie można też wyciągnąć wniosków co do tego, czy pojemniki mogą obejmować także poprzedzające usługi niematerialne. Ponadto w tym kontekście chodziło o oprogramowanie, za pomocą którego miano przeprowadzać testy działania modułów sterujących do pojazdów, a więc o oprogramowanie, które było związane z przywożonym towarem jako takim.
- 44 3. Również sąd odsyłający nie zajmował się dotychczas klasyfikacją matryc do nadruków na etykietach w świetle przepisów regulujących wartość celną.
- 45 W wyroku z dnia 30 stycznia 1990 r., VII R 41/87 (BFH/NV 1990, 679) sąd odsyłający orzekł, że koszty druku etykiet wyprodukowanych i umieszczonych na towarach w państwie trzecim uwzględnia się w wartości celnej, co w niniejszej sprawie nie jest kwestią sporną. Ewentualne koszty opracowania matryc do nadruków poniesione na obszarze celnym Unii nie były przedmiotem sporu w ówczesnym postępowaniu.
- 46 Jak [...] [numer strony według oryginalnego formatowania] [pkt 36 powyżej in fine] wyjaśniono, postanowieniem w sprawie BFH/NV 2014, 1107 sąd odsyłający orzekł także, że tak zwane przywieszki nie stanowią pojemników w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. a) ppkt ii) kodeksu celnego. Również w tym wypadku ewentualne elektroniczne matryce do nadruków nie były przedmiotem orzeczenia.

- 47 Ponadto sąd odsyłający orzekł w kontekście art. 32 ust. 1 lit. b) ppkt iv) kodeksu celnego, że w udostępnionej do celów produkcji przywożonego towaru zmaterializowanej usłudze niematerialnej krystalizuje się cały proces rozwoju produktu wraz z wszelkimi popełnionymi błędami. Jej wartość, jaką należy przyjąć w świetle przepisów regulujących wartość celną, obejmuje zatem wszystkie koszty, które poniesiono w trakcie tego procesu {zob. wyrok sądu odsyłającego w sprawie BFHE 187, 362, [...] [odesłanie do czasopisma prawniczego]}. Jednak również ten wyrok sądu odsyłającego w przedmiocie oceny kolekcji próbek w świetle przepisów regulujących wartość celną nie jest pomocny w odniesieniu do niniejszej sprawy.
- 48 4. Jedynie tytułem uzupełnienia sąd odsyłający zwraca uwagę, że jego zdaniem w niniejszej sprawie nie są spełnione żadne inne przesłanki zwiększenia wartości celnej.
- 49 Artykuł 32 ust. 1 lit. a) ppkt iii) kodeksu celnego dotyczący kosztu pakowania nie wchodzi w rachubę, ponieważ w niniejszej sprawie etykiety były naklejone na puszki, a w związku z tym zostały odprawione celnie wraz z nimi. Na potrzeby taryfy celnej etykiety należy zatem prawdopodobnie potraktować łącznie z towarem.
- 50 Artykuł 32 ust. 1 lit. b) ppkt i) kodeksu celnego dotyczy jedynie komponentów, które stanowią część składową lub przynależność przywiezionych towarów, nie zaś pojemników czy opakowań. Etykiety na puszkach z konserwami wraz z elektronicznymi matrycami do nadruków wykorzystywanymi przy produkcji etykiet nie stanowią jednak części składowej czy przynależności towaru (żywności) jako takiego, lecz są co najwyżej częścią składową lub przynależnością pojemnika. Matryce do nadruków na etykietach nie służą też do produkcji przywożonego towaru.