



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 11 maj 2017*

”Begäran om förhandsavgörande — Tullunion — Förordning (EEG) nr 2913/92 —
Gemenskapens tullkodex — Artikel 32.1 e i — Tullvärde — Transaktionsvärde — Fastställande —
Begreppet kostnader för transport”

I mål C-59/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der
Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) genom beslut av den 29 januari 2016, som inkom till
domstolen den 3 februari 2016, i målet

The Shirtmakers BV

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Berger, samt A. Borg Barthet (referent) och F. Biltgen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- The Shirtmakers BV, genom B. J. B. Boersma, adviseur,
- Nederländernas regering, genom C. S. Schillemans och M. K. Bulterman, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Grønfeldt och F. Wilman, båda i egenskap av ombud,

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

följande

* Rättegångsspråk: nederländska.

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 32.1 e i) 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; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4) (nedan kallad tullkodexen).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan The Shirtmakers BV och Staatssecretaris van Financiën (statssekreterare med ministerlika befogenheter, Nederländerna). Målet rör föreläggande avseende betalning av tilläggstullar som Staatssecretaris riktat till The Shirtmakers med stöd av artikel 32.1 e i) i tullkodexen, eftersom det tillägg som speditören fakturerade borde ha inbegripits i kostnaderna för transport.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 29.1 i tullkodexen föreskrivs följande:

”Tullvärdet på importerade varor skall vara transaktionsvärdet, det vill säga det pris som faktiskt betalats eller skall betalas för varorna när de säljs för export till gemenskapens tullområde, om nödvändigt justerat enligt artiklarna 32 och 33 ...”

- 4 I artikel 32.1 i tullkodexen föreskrivs följande:

”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 och försäkring av de importerade varorna,

och

- ii) avgifter för lastning och hantering som hänför sig till transporten av de importerade varorna

fram till platsen för införsel till gemenskapens tullområde.”

Nederländsk rätt

- 5 I artikel 8:20 i Burgerlijk Wetboek (civillagen) föreskrivs att avtalet om transport av varorna är det avtal genom vilket den ena parten (transportören) förbinder sig att för den andra parten (avsändaren) transportera egendom.
- 6 Enligt artikel 8:60 i civillagen är avtalet om att utföra transport av varor, ett avtal genom vilket en av parterna (speditören) gentemot sin motpart (uppdragsgivaren) förbinder sig att för dennes räkning ingå ett eller flera transportavtal med en transportör om transport av egendom som denna motpart ställer till förfogande, eller för dennes räkning införa en klausul i en eller flera sådana transportavtal.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 7 The Shirtmakers importerar textilvaror från Asien. Under tiden mellan den 1 januari 2007 och den 30 juni 2009 ingavs i klagandens namn och för dennes räkning vid ett flertal tillfällen deklarationer om övergång till fri omsättning av textilvaror.
- 8 The Shirtmakers anlidade Fracht FWO BV (nedan kallat Fracht) för att transportera textilvaror till Europeiska unionen, hålla dessa i lager i Nederländerna och fullgöra de formaliteter som var nödvändiga för importen. För att genomföra transporten av varorna till unionens tullområde, ingick Fracht avtal med transportföretag i sitt namn. Fracht riktade fakturor till The Shirtmakers som motsvarade de belopp som fakturerats Fracht för den verkliga transporten, jämte Frachts omkostnader och vinstmarginal, men gjorde inte någon åtskillnad mellan de olika beloppen.
- 9 För att fastställa tullvärdet beaktade de tullombud som fullgjort tulldeklarationerna för The Shirtmakers räkning det pris som faktiskt betalats eller skulle betalas för textilvarorna, jämte de omkostnader som transportföretagen hade fakturerat för den faktiska transporten av varorna.
- 10 Med anledning av en kontroll av The Shirtmakers bokföring som genomfördes efter importen av textilvarorna, konstaterade inspecteur för den nederländska skattemyndigheten att det tullvärde som hade deklarerats för textilvarorna var för lågt. Enligt inspecteur skulle priset för köpet, enligt artikel 32.1 e i) i tulltaxan ha ökats med de belopp som Fracht självt hade fakturerat The Shirtmakers. Inspecteur begärde av den anledningen att The Shirtmakers skulle erlägga de tilläggstullar som ansågs ha uppkommit.
- 11 The Shirtmakers väckte talan vid Rechtbank te Haarlem (domstol i Haarlem, Nederländerna) angående de förelägganden avseende betalning av tull som riktats till The Shirtmakers, Eftersom talan ogillades, överklagade The Shirtmakers målet till Gerechtshof Amsterdam (Appellationsdomstolen i Amsterdam, Nederländerna).
- 12 Med hänvisning till punkt 30 i domen av den 6 juni 1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237), fann Gerechtshof Amsterdam att de kostnader för transport som avses i artikel 32.1 e i) i tullkodexen omfattar samtliga kostnader som har samband med förflyttningen av varorna, oavsett om de är huvudkostnader eller bikostnader. Den godtog således inte The Shirtmakers argument att de kostnader i samband med Frachts åtgärder som omfattas av de belopp som fakturerats The Shirtmakers, inte utgör kostnader för transport i den mening som avses i den bestämmelsen.
- 13 Gerechtshof Amsterdams avgörande överklagades till den hänskjutande domstolen som erinrar om att artikel 32.1 e i tullkodexen bygger på artikel 8 i avtalet om tillämpning av artikel VII i Allmänna tull- och handelsavtalet 1994 (EGT L 336, 1994, s. 119). Gerechtshof Amsterdam anför att de faktiska transportörerna har transporterat textilvarorna till unionens tullområde med flyg eller till sjöss, i utbyte mot att Fracht utbetalar vissa belopp och därefter fakturerar The Shirtmakers de beloppen, med tillägg av ett arvode som ersättning för åtgärderna, men utan att uttryckligen ange vilka kostnader som de faktiska transportörerna har fakturerat och vilka arvoden som utgör ersättning för åtgärderna.
- 14 Gerechtshof Amsterdam vill få klarhet i om begreppet kostnader för transport i den mening som avses i artikel 32.1 e i) i tullkodexen endast omfattar de belopp som fakturerats för den faktiska transporten av varor, eller om det begreppet även omfattar sådana belopp som mellanhänder har fakturerat som ersättning för deras åtgärder i samband med organisationen av den faktiska transporten.
- 15 Den hänskjutande domstolen anser att kostnaderna för transporten av de importerade varorna till lands, med flyg eller till sjöss utgör kostnader som är knutna till den faktiska transporten av varorna, det vill säga som i med nödvändighet uppkommer i samband med den transporten. De kostnaderna kan skiljas från de kostnader som har samband med transaktioner som visserligen är knutna till det faktiska genomförandet av transporten, men som inte är nödvändiga. Den uppfattningen vinner stöd i

den textsamling avseende tullvärde som tullkodexkommittén (TAXUD/800/2002-FR) upprättat. Enligt denna omfattades arvudet på fem procent av kostnaderna för transporten som det lufttrafikföretag uppbar som genomförde transporten, för tjänster i samband med ersättning för kostnader från mottagaren, som det tillhandahöll, inte av artikel 32.1 e i tullkodexen.

- 16 När en importör använder sig av en mellanhand för att genomföra den faktiska transporten och mellanhanden av den anledningen fakturerar ett honorar, kan det enligt den nationella domstolen göras gällande att det uppenbara sambandet med den faktiska transporten innebär att alla dessa fakturerade belopp ska anses utgöra kostnader för transporten. De beloppen ska därför läggas till inköpspriset för de importerade varorna.
- 17 Den nationella domstolen anser dessutom att för att avgöra huruvida det belopp som tjänsteleverantören fakturerade ska beaktas för att slå fast tullvärdet, ska en åtskillnad göras utifrån det avtal som importören har ingått. I samband med ett avtal om varutransport i den mening som avses i artikel 8:20 i civillagen kan en tjänsteleverantör gentemot köparen förbinda sig att transportera varorna till unionens tullområde, även om köparen inte vet huruvida det är den tjänsteleverantören eller en annan aktör som ska utföra transporten. Enligt den nationella domstolen ska i sådant fall hela det belopp som tjänsteleverantören har fakturerat köparen anses utgöra kostnader för transporten och läggas till inköpspriset för de importerade varorna. Om det däremot är fråga om ett speditorsavtal i den mening som avses i artikel 8:60 i civillagen, enligt vilket tjänsteleverantören åtar sig att vara mellanhand eller att organisera transporten, är det möjligt att arvudet för hans verksamhet inte ska utgöra "kostnader för transporten" i den mening som avses i artikel 32.1 e i) i tullkodexen.
- 18 Under dessa omständigheter beslutade Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen i Nederländerna) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Ska artikel 32.1 e i) i tulltaxan tolkas så, att med begreppet 'kostnaderna för transport' ska förstås de belopp som fakturerats av de transportörer som har utfört den faktiska transporten av de importerade varorna, även när de transportörerna inte har ställt ut en faktura på de beloppen direkt till köparen av de importerade varorna utan till en annan marknadsaktör, som för köparens räkning har ingått transportavtal med de faktiska transportörerna och som har fakturerat den köparen ett högre belopp med hänsyn till den aktörens åtgärder för att genomföra transporten?"

Tolkningsfrågan

- 19 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 32.1 e i) i tullkodexen ska tolkas så, att begreppet kostnader för transport i den mening som avses i den bestämmelsen omfattar det tillägg som speditören fakturerar importören, motsvarande speditörens vinstmarginal och omkostnader för organisationen av transporten av de importerade varorna till unionens tullområde.
- 20 Domstolen påpekar först och främst att begreppet kostnader för transport inte definieras i tullkodexen och att tullkodexen inte innehåller någon hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för att fastställa begreppets innebörd och räckvidd.
- 21 Enligt domstolens fasta praxis följer det såväl av kravet på en enhetlig tillämpning av unionsrätten som av likhetsprincipen att en unionsbestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för att bestämma dess innebörd och räckvidd normalt ska ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela unionen, med beaktande av bestämmelsens sammanhang och det med bestämmelserna i fråga eftersträvade målet (dom av den 3 september 2014, Deckmyn och Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, punkt 14, och dom av den 12 december 2013, Christodoulou m.fl., C-116/12, EU:C:2013:825, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

- 22 Begreppet "försäljning", som återfinns i artikel 32.1 e i) i tullkodexen, ska dels anses vara ett självständigt unionsrättsligt begrepp, dels tolkas med beaktande av det mål som eftersträvas med den aktuella lagstiftningen och det sammanhang i vilket artikeln förekommer.
- 23 I dom av den 6 juni 1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237), tolkade domstolen det begreppet, som återfanns i artikel 8.1 e i) i rådets förordning (EEG) nr 1224/80 av den 28 maj 1980 om tullvärdet på varor (EGT L 134, 1980, s. 1). Lydelsen i denna har återgivits i artikel 32.1 e i) i tullkodexen.
- 24 I punkt 30 i den domen fann domstolen att "uttrycket 'kostnader för transport' ska förstås så, att det omfattar samtliga kostnader, oavsett om de är huvudsakliga eller underordnade, som har samband med förflyttning av varor till [unionens] tullområde". Domstolen slog även fast att "extra liggetid som består i förutsedd ersättning till en redare enligt ett avtal om sjötransport, vilken är avsedd att gottgöra förseningar som uppstått under lastningen av ett skepp, ska anses ingå i begreppet kostnader för transport".
- 25 Såsom den nederländska regeringen och kommissionen har gjort gällande, följer det av punkt 30 i dom av den 6 juni 1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237) och i synnerhet av den omständigheten att domstolen använde orden "samtliga" och "huvudkostnader eller bikostnader", att begreppet kostnader för transport ska ges en vid tolkning. Vidare är det avgörande kriteriet för att kostnaderna ska kunna anses utgöra "kostnader för transport" i den mening som avses i artikel 32.1 e i) i tullkodexen, att de har samband med förflyttningen av varor till unionens tullområde, oberoende av huruvida kostnaderna är knutna till eller nödvändiga för den faktiska transporten av varorna.
- 26 "Kostnaderna för transport" i den mening som avses i den ovannämnda bestämmelsen är därför inte med nödvändighet begränsade till de belopp som de transportörer har fakturerat som själva har genomfört transporten av de importerade varorna. De belopp som andra tjänsteleverantörer, såsom speditörer, har fakturerat kan utgöra sådana kostnader om de har samband med förflyttningen av varorna till unionens tullområde.
- 27 I den mån det tillägg som speditören fakturerade The Shirtmakers i det nationella målet motsvarar kostnader för vilka speditören har redogjort, för organisationen av transporten av varorna till unionens tullområde och speditörens vinstmarginal, ska tillägget anses ha samband med förflyttningen av de varorna till unionens tullområde. De kostnaderna utgör därför kostnader för transport i den mening som avses i artikel 32.1 e i) i tullkodexen.
- 28 En sådan tolkning är slutligen förenlig med de syften som eftersträvas med unionens lagstiftning om tullvärdering. Enligt domstolens fasta praxis syftar den lagstiftningen till att upprätta ett rättvist, enhetligt och neutralt system som utesluter användning av godtyckliga eller fiktiva tullvärden. Tullvärdet ska således återspegla det verkliga ekonomiska värdet på en importerad vara och ta hänsyn till alla komponenter i denna vara som har ett ekonomiskt värde (dom av den 19 mars 2009, Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, EU:C:2009:167, punkt 20 och där angiven rättspraxis).
- 29 I motsats till vad den hänskjutande domstolen verkar antyda, kan begreppet kostnader för transport, i den mening som avses i artikel 32.1 e i) i tullkodexen inte bero på den avtalskategori som definieras i den nationella lagstiftning till vilken det aktuella avtalet hör, vilket har ingåtts mellan importören och speditören. Det begreppet är nämligen ett självständigt unionsrättsligt begrepp.
- 30 Dessutom är slutsats nr 8 i textsamling avseende tullvärde (TAXUD/800/2002-FR) som den hänskjutande domstolen har hänvisat till, inte av sådan art att den påverkar slutsatsen ovan i punkt 24. Den situation som den slutsatsen hänför sig till avser nämligen ett särskilt slags tjänst, nämligen återkrav av kostnader för transport, som inte är i fråga i det nationella målet.

- 31 Med hänsyn till vad som anförts ovan ska tolkningsfrågan från den hänskjutande domstolen besvaras enligt följande. Artikel 32.1 e i) i tullkodexen ska tolkas så, att begreppet kostnader för transport i den mening som avses i den bestämmelsen omfattar det tillägg som speditören fakturerar importören, motsvarande speditörens vinstmarginal och omkostnader för organisationen av transporten av de importerade varorna till unionens tullområde.

Rättegångskostnader

- 32 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tionde avdelningen) följande:

Artikel 32.1 e i) i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen ska tolkas så, att begreppet kostnader för transport i den mening som avses i den bestämmelsen omfattar det tillägg som speditören fakturerar importören, motsvarande speditörens vinstmarginal och omkostnader för organisationen av transporten av de importerade varorna till Europeiska unionens tullområde.

Underskrifter