Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 16 marca 2017 r.[1]

Odesłanie prejudycjalne — Unia celna — Wspólnotowy kodeks celny — Artykuł 220 ust. 2 lit. b) — Retrospektywne pokrycie należności celnych przywozowych — Uzasadnione oczekiwania — Przesłanki stosowania — Błąd organów celnych — Obowiązek działania przez importera w dobrej wierze i sprawdzenia okoliczności wydania świadectwa pochodzenia na formularzu A — Środki dowodowe — Sprawozdanie Europejskiego Urzędu ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF)

W sprawie C-47/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (wydział spraw administracyjnych sądu najwyższego, Łotwa) postanowieniem z dnia 20 stycznia 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 stycznia 2016 r., w postępowaniu:

Valsts ieņēmumu dienests

przeciwko

„Veloserviss” SIA,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: E. Regan, prezes izby, J.C. Bonichot i S. Rodin (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu łotewskiego przez I. Kalniņša i K. Freimanisa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Caeirosa oraz I. Rubene, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

1 — Język postępowania: łotewski.

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 220 ust. 2 lit. b) rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 4, s. 307), zmienionego rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 2700/2000 z dnia 16 listopada 2000 r. (Dz.U. 2000, L 311, s. 13 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 10, s. 239, zwanego dalej „kodeksem celnym").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Valsts ieņēmumu dienests (łotewskim organem podatkowym, zwanym dalej „organem podatkowym") i „Veloserviss" SIA w przedmiocie poboru należności celnych przywozowych i podatku od wartości dodanej (podatku VAT) podwyższonych o odsetki za zwłokę, podczas kontroli zgłoszeń celnych po zwolnieniu towarów.

Ramy prawne

3 Artykuł 78 ust. 3 kodeksu celnego, zatytułowany „Kontrola zgłoszeń po zwolnieniu towarów", stanowi:

„Jeżeli z kontroli zgłoszenia lub kontroli po zwolnieniu towarów wynika, że przepisy regulujące właściwą procedurę celną zostały zastosowane w oparciu o nieprawidłowe lub niekompletne dane, organy celne podejmują, zgodnie z wydanymi przepisami, niezbędne działania w celu uregulowania sytuacji, biorąc pod uwagę nowe dane, którymi dysponują".

4 Zgodnie z art. 220 ust. 2 rzeczonego kodeksu:

„Z wyjątkiem przypadków określonych w art. 217 ust. 1 akapity drugi i trzeci zaksięgowania retrospektywnego nie dokonuje się, gdy:

[…]

b) kwota opłat [należności] celnych należnych zgodnie z przepisami prawa nie została wykazana w rachunkach w następstwie błędu samych organów celnych, który to błąd nie mógł zostać w racjonalny sposób wykryty przez osobę zobowiązaną do uiszczenia opłat [należności] celnych działającą w dobrej wierze i przestrzegającą przepisów obowiązujących w zakresie zgłoszenia celnego.

Jeżeli preferencyjny status towaru potwierdzony został w ramach systemu współpracy administracyjnej z udziałem organów państwa trzeciego, wydanie przez te organy świadectwa, o ile stwierdzono jego nieprawidłowość, stanowi błąd, którego w racjonalny sposób nie można było wykryć w rozumieniu pierwszego akapitu.

Jednakże wydanie nieprawidłowego świadectwa nie stanowi błędu, jeżeli świadectwo zostało wystawione na podstawie niewłaściwego przedstawienia faktów przez eksportera, z wyjątkiem przypadku, gdy w szczególności jest oczywiste, że organy wydające świadectwo wiedziały lub powinny były wiedzieć, że towary nie spełniają warunków wymaganych do korzystania z preferencji.

Osoba odpowiedzialna za uiszczenie opłat [należności] celnych może powołać się na dobrą wiarę, jeżeli może udowodnić, że w okresie przedmiotowych operacji handlowych zachował[a] należytą staranność, aby upewnić się, czy spełnione zostały wszystkie warunki korzystania z preferencji.

Jednakże osoba odpowiedzialna za uiszczenie opłat [należności] celnych nie może powoływać się na dobrą wiarę, jeżeli Komisja opublikowała w *Dzienniku Urzędowym* [*Unii Europejskiej*] opinię wyrażającą uzasadnione wątpliwości w odniesieniu do prawidłowego stosowania uzgodnień preferencyjnych przez kraj korzystający;

[…]”.

5 Zgodnie z art. 72a ust. 4 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia nr 2913/92 (Dz.U. 1993, L 253, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 6, s. 3), zmienionego rozporządzeniem Komisji (EWG) nr 1602/2000 z dnia 24 lipca 2000 r. (Dz.U. 2000, L 188, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 10, s. 51):

„Dowód pochodzenia towarów wywożonych z kraju będącego członkiem ugrupowania regionalnego do innego kraju tego samego ugrupowania regionalnego, w celu wykorzystania do dalszej obróbki lub przetworzenia, bądź też ponownego wywiezienia, jeżeli nie ma miejsca dalsza obróbka lub przetwarzanie, stanowi świadectwo pochodzenia na formularzu A, wystawione w pierwszym kraju”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

6 W dniu 17 maja 2007 r. Veloserviss przywiózł do Unii Europejskiej rowery pochodzące z Kambodży w celu wprowadzenia ich do swobodnego obrotu. W oparciu o świadectwo pochodzenia wydane przez rząd kambodżański w dniu 16 lutego 2007 r. Veloserviss nie uiścił należności celnych ani podatku VAT.

7 Organ celny przeprowadził w 2008 r. pierwszą kontrolę celną po zwolnieniu towarów za okres, w którym dokonano przywozu wspomnianych rowerów. Jako że nie dopatrzono się żadnych nieprawidłowości w tym względzie, Veloserviss wykonał decyzję wydaną w wyniku kontroli.

8 W 2010 r. organ podatkowy otrzymał od Europejskiego Urzędu ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF) informacje, że świadectwo pochodzenia wydane przez rząd kambodżański w odniesieniu do omawianych towarów nie było zgodne z prawem Unii.

9 Na podstawie tych informacji organ podatkowy przeprowadził drugą kontrolę celną po zwolnieniu towarów, jednolitego dokumentu administracyjnego przedstawionego przez Veloserviss i stwierdził, że do rzeczonych towarów nienależnie zastosowano zwolnienia z należności celnych.

10 W konsekwencji decyzją z dnia 23 lipca 2010 r. organ celny nakazał Veloservissowi zapłatę należności celnych i podatku VAT, podwyższonych o odsetki za zwłokę.

11 Następnie Veloserviss zaskarżył tę decyzję, wnosząc o jej uchylenie.

12 Po zbadaniu sprawy w postępowaniu apelacyjnym Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny, Łotwa) wyrokiem z dnia 27 marca 2014 r. utrzymał w mocy uchylenie decyzji organu podatkowego z dnia 23 lipca 2010 r., uznając między innymi, że na mocy art. 23 ust. 1 krajowych przepisów w sprawie podatków i opłat organ podatkowy nie miał prawa przeprowadzać ponownej kontroli po zwolnieniu zgłoszonego towaru, albowiem pierwsza kontrola spowodowała powstanie u Veloservissu uzasadnionych oczekiwań, iż spółka ta dopełniła wszelkich warunków dotyczących złożenia zgłoszenia celnego, zważywszy, że obiektywnie nie mogła ona wiedzieć, iż właściwy organ kambodżański wystawił świadectwo, które nie spełniało wymogów prawa Unii. W konsekwencji Veloserviss działał w dobrej wierze.

13 Organ celny wniósł skargę kasacyjną do sądu odsyłającego.

14 Postanowieniem z dnia 11 września 2014 r. sąd odsyłający złożył pierwszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczący zasadniczo kwestii, czy art. 78 ust. 3 kodeksu celnego pozwala ograniczyć, jak przewidują to łotewskie przepisy o podatkach i opłatach, możliwość ponownego przeprowadzenia przez organy celne kontroli zgłoszeń po zwolnieniu towarów.

15 Trybunał udzielił odpowiedzi przeczącej w wyroku z dnia 10 grudnia 2015 r., Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803).

16 Sąd odsyłający w ramach toczącego się przed nim postępowania ze skargi kasacyjnej uważa jednak, że występują w nim dodatkowo kwestie dotyczące „dobrej wiary" osoby odpowiedzialnej za uiszczenie należności celnych w rozumieniu art. 220 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego.

17 W tym kontekście według tego sądu organ podatkowy podnosi, że Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny) zupełnie bezpodstawnie uznał, iż Veloserviss działał w dobrej wierze, z uwagi na co nie mógł on powoływać się na art. 220 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego. W pkt 36 i 40 wyroku z dnia 8 listopada 2012 r., Lagura Vermögensverwaltung (C-438/11, EU:C:2012:703), Trybunał orzekł, że organy państwa wywozu nie mogą w sposób wiążący narzucać Unii i jej państwom członkowskim oceny ważności świadectw pochodzenia na formularzu A jeżeli, organy celne państwa przywozu mają wątpliwości co do rzeczywistego pochodzenia towarów.

18 Veloserviss podnosi przed sądem odsyłającym, że Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny) słusznie zastosował wspomniany przepis, biorąc pod uwagę po pierwsze, że ani organy celne państwa przywozu, ani sam Veloserviss jako importer nie mogły upewnić się, iż służby państwa wywozu popełniły błąd, i po drugie, że Veloserviss działał w dobrej wierze, dostarczając organom podatkowym informacji, którymi dysponował i które były tej spółce znane. W tym celu Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny) słusznie oparł się na decyzji Komisji C (2012) 8694 z dnia 30 listopada 2012 r., stwierdzając, że uzasadniona jest odmowa retrospektywnego zaksięgowania w konkretnym przypadku (akta REC 01/2011), gdyż okoliczności faktyczne, które doprowadziły Komisję do wydania tej decyzji, są zasadniczo podobne do okoliczności faktycznych w sprawie w postępowaniu głównym.

19 W tym względzie sąd odsyłający ocenia, że z utrwalonego orzecznictwa Trybunału dotyczącego art. 220 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego wynika, że jeśli eksporter popełnił błąd w dostarczonych informacjach, możliwe jest retrospektywne pokrycie należności celnych. Jeżeli natomiast błąd popełniły organy celne państwa wywozu, które wiedziały lub powinny były wiedzieć, że dane towary nie spełniały wymaganych warunków, przedstawienie nieprawidłowego świadectwa nie powinno zdaniem tego sądu powodować uszczerbku dla importera.

20 Sąd ten zastanawia się jednak nad stosowaniem art. 220 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego w sprawie takiej jak do niego wniesiona, w której sprawozdanie OLAF-u ujawnia nie tylko okoliczność, że eksporter przedstawił nieprawidłowe informacje organom celnym państwa wywozu lecz również, że organy celne państwa wywozu popełniły błędy przy wydawania świadectwa pochodzenia na formularzu A. Zastanawia się on również, w jakim stopniu należy uwzględnić ocenę prawną i faktyczną dokonaną przez OLAF.

21 W tych okolicznościach Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (wydział spraw administracyjnych sądu najwyższego, Łotwa) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy obowiązek działania przez importera w dobrej wierze, zapisany w art. 220 ust. 2 lit. b) [kodeksu celnego] należy definiować w ten sposób, że:
   a) obejmuje on obowiązek sprawdzenia przez importera, w jakich okolicznościach wystawiono otrzymane przez eksportera świadectwo pochodzenia na formularzu A (świadectwa części składowych towaru, rola eksportera w wytworzeniu towaru itd.)?

b) importer działa w złej wierze przez sam fakt, że eksporter działał w złej wierze (na przykład jeżeli eksporter nie wyjawi prawdziwego pochodzenia kosztów, wartości części składowych towaru itp. organom celnym państwa wywozu)?
c) obowiązek działania w dobrej wierze nie jest spełniony przez sam fakt, że eksporter przedstawił nieprawidłowe informacje organom celnym państwa wywozu, nawet jeżeli same te organy celne popełniły błędy przy wystawianiu świadectwa?

2) Czy przestrzeganie obowiązku działania przez importera w dobrej wierze, zapisanego w art. 220 ust. 2 lit. b) [kodeksu celnego], może zostać wykazane w wystarczający sposób w drodze ogólnego opisu sytuacji zawartego w komunikacie OLAF-u oraz w drodze wniosków OLAF-u, czy też krajowe organy celne powinny jednak uzyskać dodatkowe dowody na zachowanie eksportera?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

22 Poprzez swe pierwsze pytanie sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy art. 220 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że importer może na jego podstawie powołać się na uzasadnione oczekiwania, aby sprzeciwić się retrospektywnemu zaksięgowaniu należności celnych przywozowych, podnosząc zarzut dobrej wiary, bądź w sytuacji gdy nie tylko eksporter dostarczył nieprawidłowych informacji organom celnym państwa wywozu, w szczególności co do rzeczywistego pochodzenia lub wartości części składowych danych towarów, lecz także same te organy popełniły błąd, wydając świadectwo pochodzenia na formularzu A, bądź w sytuacji gdy ów importer nie sprawdził okoliczności, które doprowadziły do wydania przez organy celne państwa wywozu tego świadectwa, takich jak świadectwa części składowych towarów lub rola eksportera w ramach ich wytwarzania.

23 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie na wstępie należy przypomnieć, że art. 220 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego ma na celu ochronę uzasadnionych oczekiwań osoby zobowiązanej do uiszczenia należności co do prawidłowości wszystkich przesłanek mających wpływ na decyzję o dokonaniu bądź niedokonaniu pokrycia należności celnych (wyroki: z dnia 18 października 2007 r., Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, pkt 31; z dnia 10 grudnia 2015 r., Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, pkt 43).

24 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że importer może skutecznie powołać się na uzasadnione oczekiwania i tym samym skorzystać z wyjątku od retrospektywnego pokrycia przewidzianego przez ten przepis jedynie wtedy, gdy spełnione są kumulatywnie trzy przesłanki. Przede wszystkim, konieczne jest, aby cła nie zostały pobrane wskutek błędu samych właściwych organów, następnie, aby popełniony przez nie błąd był takiego rodzaju, iż nie mógł w racjonalny sposób zostać wykryty przez działającą w dobrej wierze osobę zobowiązaną do pokrycia należności celnych, i wreszcie, aby osoba ta przestrzegała wszystkich przepisów obowiązujących w tym przedmiocie w odniesieniu do zgłoszenia celnego (zob. w szczególności wyroki: z dnia 18 października 2007 r., Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, pkt 35; z dnia 15 grudnia 2011 r., Afasia Knits Deutschland, C-409/10, EU:C:2011:843, pkt 47).

25 Przesłanki te dokonują w istocie rozdzielenia ryzyka wynikającego z błędów i nieprawidłowości w zgłoszeniu celnym w zależności od zachowania i staranności każdego z zainteresowanych uczestników, a mianowicie właściwych organów państwa wywozu i przywozu, eksportera i importera.

26 Po pierwsze, należy zbadać, czy importer może powoływać się na uzasadnione oczekiwania na podstawie art. 220 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego podnosząc zarzut dobrej wiary, w sytuacji gdy nie tylko eksporter dostarczył nieprawidłowych informacji organom celnym państwa wywozu,

w szczególności co do rzeczywistego pochodzenia i kosztów lub wartości części składowych danych towarów, lecz również gdy organy te same popełniły błąd, wystawiając świadectwo pochodzenia na formularzu A.

27 W tym względzie należy zaznaczyć, że zgodnie z pierwszą z przesłanek przypomnianych w pkt 24 niniejszego wyroku uzasadnione oczekiwania osoby zobowiązanej do uiszczenia należności zasługują na ochronę przewidzianą w omawianym przepisie wyłącznie wtedy, gdy to „same" właściwe organy stworzyły podstawy oczekiwań osoby zobowiązanej do uiszczenia należności (zob. wyroki: z dnia 18 października 2007 r., Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, pkt 31; z dnia 10 grudnia 2015 r., Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, pkt 44).

28 Tym samym jedynie błędy wynikające z działania właściwych organów powodują powstanie uprawnienia do odstąpienia od retrospektywnego pokrycia należności celnych (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 października 2007 r., Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, pkt 31; z dnia 15 grudnia 2011 r., Afasia Knits Deutschland, C-409/10, EU:C:2011:843, pkt 54).

29 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że art. 220 ust. 2 lit. b) akapit trzeci kodeksu celnego nie można interpretować w ten sposób, że wydanie przez organy państwa wywozu nieprawidłowego świadectwa pochodzenia na formularzu A należy uważać za błąd popełniony przez „same" organy, gdy świadectwa te zostały wydane na podstawie niewłaściwego przedstawienia faktów przez eksportera z wyjątkiem przypadku, gdy w szczególności jest oczywiste, że organy wydające takie świadectwa wiedziały lub powinny były wiedzieć, iż towary nie spełniały warunków wymaganych do korzystania z preferencyjnego traktowania (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2012 r., Lagura Vermögensverwaltung, C-438/11, EU:C:2012:703, pkt 19).

30 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że chociaż z postanowienia odsyłającego, a zwłaszcza z brzmienia pytania pierwszego lit. c) wynika, że sąd odsyłający wychodzi z założenia, iż organy celne państwa wywozu popełniły błąd, wydając świadectwo pochodzenia będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, Trybunał nie jest w stanie ustalić szczegółowego charakteru tego błędu ani tego, w jakim stopniu właściwe organy państwa wywozu zostały – lub mogły zostać – wprowadzone w błąd przez nieprawidłowe zgłoszenie eksportera.

31 Tym samym do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy w sprawie w postępowaniu głównym nieprawidłowe świadectwo pochodzenia na formularzu A zostało wydane w następstwie błędu, który można przypisać samym organom celnym państwa wywozu lub w konsekwencji zgłoszeń eksportera, których nieprawidłowości organy te nie wykryły i nie mogły wykryć.

32 Jeżeli okaże się, że nieprawidłowość świadectwa pochodzenia na formularzu A wynika z zawinionego zachowania eksportera i że właściwe organy państwa wywozu nie mogły i nie powinny były wykryć, że towary nie spełniały warunków koniecznych, aby korzystać z preferencyjnego traktowania, to importer ponosi konsekwencje związane z przedstawieniem, podczas późniejszej kontroli, dokumentu handlowego, który okaże się fałszywy, z uwagi na co importer ów nie może w takiej sytuacji sprzeciwiać się retrospektywnemu pokryciu należności celnych (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 maja 1996 r., Faroe Seafood i in., C-153/94 i C-204/94, EU:C:1996:198, pkt 92; z dnia 14 listopada 2002 r., Ilumitrónica, C-251/00, EU:C:2002:655, pkt 43).

33 Tak oto, w wypadku gdy organy celne państwa wywozu popełniły błąd, wydając świadectwo pochodzenia na formularzu A i błąd ów wynika z nieprawidłowych informacji dostarczonych im przez eksportera, w szczególności co do rzeczywistego pochodzenia kosztów lub wartości części składowych danych towarów, importer nie może powoływać się na uzasadnione oczekiwania w oparciu o ten przepis, w celu sprzeciwienia się retrospektywnemu zaksięgowaniu należności celnych przywozowych, podnosząc zarzut dobrej wiary, chyba że oczywiste jest, iż organy celne państwa przywozu wiedziały lub powinny były wiedzieć, że dane towary nie spełniały warunków koniecznych w celu korzystania z preferencyjnego traktowania, czego ustalenie należy do sądu krajowego.

34 Po drugie, należy ustalić, czy importer może powołać się na uzasadnione oczekiwania w oparciu o art. 220 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego, aby sprzeciwić się retrospektywnemu zaksięgowaniu ceł importowych, podnosząc zarzut dobrej wiary, w wypadku gdy nie sprawdził okoliczności, które doprowadziły do wystawienia przez organy celne państwa wywozu świadectwa pochodzenia na formularzu A, takich jak świadectwa części składowych towarów lub rola eksportera w ramach ich wytwarzania.

35 Dokładniej rzecz ujmując, pytanie to dotyczy staranności, jaką musi wykazać się importer, aby można było przyjąć, że działa w dobrej wierze, w rozumieniu tego przepisu.

36 W tym względzie należy przypomnieć przede wszystkim, że nawet jeśli w niniejszym wypadku błąd należy przypisywać działaniu organów celnych państwa wywozu, zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w pkt 24 niniejszego wyroku konieczne jest dodatkowo, aby był to błąd, który nie mógł w racjonalny sposób zostać wykryty przez działającą w dobrej wierze osobę zobowiązaną do pokrycia należności celnych pomimo jej doświadczenia zawodowego i staranności, jaką powinna była się wykazać (zob. w szczególności wyrok z dnia 14 listopada 2002 r., Ilumitrónica, C-251/00, EU:C:2002:655, pkt 38).

37 W tym względzie Trybunał orzekł, że gdy podmioty gospodarcze mają wątpliwości w odniesieniu do prawidłowego stosowania przepisów, których niewykonanie może spowodować powstanie długu celnego, lub do określenia pochodzenia towaru, ich obowiązkiem jest uzyskanie informacji i poszukiwanie wszelkich możliwych wyjaśnień w celu ustalenia, czy wątpliwości te są uzasadnione (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 14 maja 1996 r., Faroe Seafood i in., C-153/94 i C-204/94, EU:C:1996:198, pkt 100; z dnia 11 listopada 1999 r., Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, pkt 58).

38 Trybunał orzekł również, że na podmiotach gospodarczych ciąży obowiązek podjęcia w ramach ich stosunków umownych kroków niezbędnych do uchronienia się przed zagrożeniem dochodzenia retrospektywnego pokrycia należności celnych oraz że ochronę tę może stanowić w szczególności uzyskanie przez osobę odpowiedzialną za uiszczenie należności celnych od drugiej strony umowy, przy zawieraniu umowy lub później, wszelkich dowodów potwierdzających, że towary pochodzą z państwa objętego ogólnym systemem preferencji taryfowych, włącznie z dokumentami wykazującymi to pochodzenie (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2012 r., Lagura Vermögensverwaltung, C-438/11, EU:C:2012:703, pkt 30, 31).

39 Z powyższego nie wynika jednak, że na importerze spoczywa ogólny obowiązek regularnego kontrolowania okoliczności wystawienia świadectwa pochodzenia na formularzu A przez organy celne państwa wywozu, w tym roli eksportera w ramach wytworzenia towarów. Obowiązek ten ciąży na importerze jedynie wtedy, gdy występują oczywiste powody, by mieć wątpliwości co do prawidłowości świadectwa pochodzenia. W takim wypadku, jeśli mimo wszystko nie zbadał on w miarę swych możliwości okoliczności wydania tego świadectwa, aby skontrolować, czy rzeczone wątpliwości były uzasadnione, należy uznać, że oczywisty błąd w ocenie popełniony przez organy celne państwa wywozu mógł lub powinien był zostać wykryty przez importera, z uwagi na co nie będzie on mógł powołać się na zarzut dobrej wiary zgodnie z art. 220 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego.

40 Istnienia takiego ogólnego obowiązku spoczywającego na importerze nie można wysnuć również z art. 220 ust. 2 lit. b) akapit czwarty kodeksu celnego, zgodnie z którym osoba odpowiedzialna za uiszczenie należności celnych może powołać się na dobrą wiarę, jeżeli może udowodnić, że „w okresie przedmiotowych operacji handlowych zachował należytą staranność, aby upewnić się, czy spełnione zostały wszystkie warunki korzystania z preferencji”.

41 Ponadto, po trzecie, należy ustalić, czy zgłaszający dostarczył właściwym organom celnym wszystkich niezbędnych informacji przewidzianych w przepisach Unii i w przepisach krajowych, które stanowią ich uzupełnienie lub dokonują ich transpozycji, w związku z postępowaniem celnym wymaganym dla

danych towarów (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 14 maja 1996 r., Faroe Seafood i in., C-153/94 i C-204/94, EU:C:1996:198, pkt 108; z dnia 18 października 2007 r., Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, pkt 33).

42 W niniejszej sprawie do sądu odsyłającego należy ocena w świetle ogółu okoliczności sporu w postępowaniu głównym, czy przesłanki stosowania art. 220 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego przypomniane w pkt 24 niniejszego wyroku i sprecyzowane przez Trybunał w jego ramach są w niniejszym przypadku spełnione, z uwagi na co importer w sprawie w postępowaniu głównym może powołać się na uzasadnione oczekiwania na podstawie art. 220 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego (zob. podobnie wyrok z dnia 18 października 2007 r., Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, pkt 34).

43 W świetle powyższych rozważań na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 220 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że importer może powołać się na uzasadnione oczekiwania w oparciu o ten przepis, w celu sprzeciwienia się retrospektywnemu zaksięgowaniu ceł przywozowych, podnosząc zarzut dobrej wiary jedynie wtedy, gdy spełnione są kumulatywnie trzy przesłanki. Przede wszystkim konieczne jest, aby cła te nie zostały pobrane wskutek błędu samych właściwych organów, następnie, aby był to błąd, który nie mógł w racjonalny sposób zostać wykryty przez działającą w dobrej wierze osobę zobowiązaną do pokrycia należności celnych, i wreszcie, aby osoba ta przestrzegała wszystkich obowiązujących przepisów dotyczących jej zgłoszenia celnego. Takie uzasadnione oczekiwania nie występują między innymi, gdy importer, pomimo iż miał oczywiste powody, by wątpić co do prawdziwości świadectwa pochodzenia na formularzu A, nie zbadał w miarę swych możliwości okoliczności wydania tego świadectwa w celu ustalenia, czy wątpliwości te były uzasadnione. Obowiązek taki nie oznacza jednak, że importer jest ogólnie zobowiązany do regularnego kontrolowania okoliczności wydania świadectwa pochodzenia na formularzu A przez organy celne państwa wywozu. Do sądu odsyłającego należy ustalenie z uwzględnieniem ogółu konkretnych okoliczności sporu w postępowaniu głównym, czy te trzy przesłanki są w niniejszej sprawie spełnione.

W przedmiocie pytania drugiego

44 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy art. 220 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że w sprawie takiej jak w postępowaniu głównym, z samych tylko informacji zawartych w sprawozdaniu OLAF-u można wywnioskować, że importer nie może na podstawie tego przepisu zasadnie powoływać się na uzasadnione oczekiwania w celu sprzeciwienia się retrospektywnemu zaksięgowaniu ceł przywozowych, lub czy właściwe organy celne mają obowiązek uzyskać dodatkowe dowody dotyczące zachowania eksportera.

45 W tym względzie należy przypomnieć, że kwestię, czy importer może na podstawie art. 220 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego sprzeciwić się retrospektywnemu pokryciu ceł przywozowych należy oceniać w świetle trzech kumulatywnych przesłanek stosowania tego przepisu wskazanych w pkt 24 niniejszego wyroku, których zakres został sprecyzowany w ramach odpowiedzi na pierwsze pytanie, w świetle ogółu konkretnych okoliczności faktycznych przypadku.

46 Jeżeli chodzi w szczególności o zachowanie eksportera, z pkt 27–32 niniejszego wyroku wynika, że importer nie może powołać się na uzasadnione oczekiwania i z tego względu uniknąć retrospektywnego pokrycia należności celnych, jeżeli wydanie przez organy celne państwa wywozu nieprawidłowego świadectwa pochodzenia na formularzu A można przypisać zachowaniu eksportera (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 15 grudnia 2011 r., Afasia Knits Deutschland, C-409/10, EU:C:2011:843, pkt 54).

47 Jak wynika z orzecznictwa Trybunału dotyczącego zasad rozdziału ciężaru dowodu w tej dziedzinie, to zasadniczo do organów celnych państwa przywozu zamierzających dokonać retrospektywnego pokrycia należności celnych należy przedstawienie dowodu, że wydanie przez organy celne państwa wywozu nieprawidłowego świadectwa pochodzenia na formularzu A można przypisać przedstawieniu

nieprawidłowych okoliczności faktycznych przez eksportera. Niemniej jednak, gdy między innymi w następstwie braku staranności, który można przypisać samemu eksporterowi, organy celne państwa przywozu nie są w stanie przedstawić rzeczonego dowodu, wówczas ciężar dowodu, że rzeczone świadectwo zostało wydane na podstawie okoliczności faktycznych prawidłowo przedstawionych przez eksportera spoczywa na importerze (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 9 marca 2006 r., Beemsterboer Coldstore Services, C-293/04, EU:C:2006:162, pkt 39, 46; z dnia 8 listopada 2012 r., Lagura Vermögensverwaltung, C-438/11, EU:C:2012:703, pkt 41).

48 W tym zakresie sprawozdanie OLAF-u ze względu na zawarte w nim istotne w tym celu informacje może zostać uwzględnione dla ustalenia, czy spełnione są przesłanki umożliwiające importerowi powołanie się na uzasadnione oczekiwania na podstawie art. 220 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego.

49 Niemniej jednak, jeśli sprawozdanie to zawiera jedynie ogólny opis rozpatrywanej sytuacji, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego, nie może ono samo wystarczyć do określenia, czy przesłanki te są pod wszelkimi względami spełnione, w szczególności jeżeli chodzi o mające znaczenie zachowanie eksportera.

50 W świetle powyższych rozważań na drugie pytanie należy odpowiedzieć, że art. 220 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że w sprawie takiej jak w postępowaniu głównym, z informacji zawartych w sprawozdaniu OLAF-u można wywnioskować, że importer nie może na podstawie tego przepisu zasadnie powoływać się na uzasadnione oczekiwania w celu sprzeciwienia się retrospektywnemu zaksięgowaniu ceł przywozowych. Niemniej jednak, z uwagi na fakt, że sprawozdanie to zawiera jedynie ogólny opis rozpatrywanej sytuacji, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego, nie może ono samo wystarczyć do wykazania w wymagany prawem sposób, że przesłanki te są pod wszelkimi względami faktycznie spełnione, w szczególności jeżeli chodzi o mające znaczenie zachowanie eksportera. W tych okolicznościach zasadniczo do organów celnych państwa przywozu należy wykazanie, w drodze dodatkowych środków dowodowych, że wydanie przez organy celne państwa wywozu nieprawidłowego świadectwa pochodzenia na formularzu A można przypisać przedstawieniu nieprawidłowych okoliczności faktycznych przez eksportera. Niemniej jednak, w wypadku gdy organy celne państwa przywozu nie są w stanie przedstawić rzeczonego dowodu, wówczas wykazanie, że rzeczone świadectwo zostało wydane na podstawie okoliczności faktycznych prawidłowo przedstawionych przez eksportera należy do importera.

W przedmiocie kosztów

51 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 220 ust. 2 lit. b) rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny, zmienionego rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 2700/2000 z dnia 16 listopada 2000 r., należy interpretować w ten sposób, że importer może powołać się na uzasadnione oczekiwania w oparciu o ten przepis, w celu sprzeciwienia się retrospektywnemu zaksięgowaniu ceł przywozowych, podnosząc zarzut dobrej wiary jedynie wtedy, gdy spełnione są kumulatywnie trzy przesłanki. Przede wszystkim konieczne jest, aby cła te nie zostały pobrane wskutek błędu samych właściwych organów, następnie, aby był to błąd, który nie mógł w racjonalny sposób zostać wykryty przez działającą w dobrej wierze osobę zobowiązaną do pokrycia należności celnych, i wreszcie, aby osoba ta przestrzegała wszystkich obowiązujących przepisów dotyczących jej zgłoszenia celnego. Takie uzasadnione oczekiwania nie występują**

między innymi, gdy importer, pomimo iż miał oczywiste powody, by wątpić co do prawdziwości świadectwa pochodzenia na formularzu A, nie zbadał w miarę swych możliwości okoliczności wydania tego świadectwa w celu ustalenia, czy wątpliwości te były uzasadnione. Obowiązek taki nie oznacza jednak, że importer jest ogólnie zobowiązany do regularnego kontrolowania okoliczności wydania świadectwa pochodzenia na formularzu A przez organy celne państwa wywozu. Do sądu odsyłającego należy ustalenie z uwzględnieniem ogółu konkretnych okoliczności sporu w postępowaniu głównym, czy te trzy przesłanki są w niniejszej sprawie spełnione.

2) **Artykuł 220 ust. 2 lit. b) rozporządzenia nr 2913/92, zmienionego rozporządzeniem nr 2700/2000, należy interpretować w ten sposób, że w sprawie takiej jak w postępowaniu głównym, z informacji zawartych w sprawozdaniu Europejskiego Urzędu ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF) można wywnioskować, że importer nie może na podstawie tego przepisu zasadnie powoływać się na uzasadnione oczekiwania w celu sprzeciwienia się retrospektywnemu zaksięgowaniu ceł przywozowych. Niemniej jednak, jeśli sprawozdanie to zawiera jedynie ogólny opis rozpatrywanej sytuacji, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego, nie może ono samo wystarczyć do wykazania w wymagany prawem sposób, że przesłanki te są pod wszelkimi względami faktycznie spełnione w szczególności, jeżeli chodzi o mające znaczenie zachowanie eksportera. W tych okolicznościach zasadniczo do organów celnych państwa przywozu należy wykazanie, w drodze dodatkowych środków dowodowych, że wydanie przez organy celne państwa wywozu nieprawidłowego świadectwa pochodzenia na formularzu A można przypisać przedstawieniu nieprawidłowych okoliczności faktycznych przez eksportera. Niemniej jednak, w wypadku gdy organy celne państwa przywozu nie są w stanie przedstawić rzeczonego dowodu, wykazanie, że rzeczone świadectwo zostało wydane na podstawie okoliczności faktycznych prawidłowo przedstawionych przez eksportera, należy do importera.**

Podpisy