Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 15 maja 2014 r.*

Wspólnotowy kodeks celny — Zakres zastosowania art. 203 i 204 ust. 1 lit. a) rozporządzenia (EWG) nr 2913/92 — Procedura tranzytu zewnętrznego — Powstanie długu celnego w wyniku niewykonania obowiązku — Przedstawienie towarów po terminie w urzędzie przeznaczenia — Szósta dyrektywa VAT — Artykuł 10 ust. 3 — Związek między powstaniem długu celnego a powstaniem obowiązku podatkowego z tytułu podatku VAT — Pojęcie cyznnođci podlegających opodatkowaniu

W sprawie C-480/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 12 października 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 października 2012 r., w postępowaniu:

**Minister van Financiën**

przeciwko

**X BV,**

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, A. Borg Barthet (sprawozdawca), E. Levits, M. Berger i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 listopada 2013 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu X BV przez A. Bala,

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez C.S. Schillemans, C. Wissels oraz B. Koopman, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu czeskiego przez M. Smolka oraz J. Vláčila, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niderlandzki.

— w imieniu rządu greckiego przez M. Tassopoulou oraz I. Pouli, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez B.R. Killmanna oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 lutego 2014 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 203 i 204 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. L 302, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 4, s. 307), zmienionego rozporządzeniem (WE) nr 648/2005 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 kwietnia 2005 r. (Dz.U. L 117 s. 13) (zwanego dalej „kodeksem celnym") w związku z art. 356 i art. 859 pkt 2 lit. c) rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia nr 2913/92 (Dz.U. L 253, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 6, s. 3), zmienionego rozporządzeniem Komisji (WE) nr 444/2002 z dnia 11 marca 2002 r. (Dz.U. L 68 s. 11 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 12, s. 209) (zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym), a także art. 7 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145 s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23), zmienionej dyrektywą Rady 2004/66/WE z dnia 26 kwietnia 2004 r. (Dz.U. L 168 s. 35) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Minister van Financiën a X BV (zwaną dalej „X"), dotyczącego wniosku tej spółki o uzyskanie zwrotu należności celnych i podatku obrotowego należnych z uwagi na przekroczenie terminu na przedstawienie danego towaru.

### Ramy prawne

*Prawo Unii*

3 Artykuł 4 kodeksu celnego przewiduje:

„Użyte w niniejszym kodeksie określenia oznaczają:

[…]

13) »dozór celny« oznacza ogólne działania prowadzone przez organy celne w celu zapewnienia przestrzegania przepisów prawa celnego oraz, w razie potrzeby, innych przepisów mających zastosowanie do towarów znajdujących się pod dozorem celnym;

14) »kontrola celna« oznacza wykonywanie specjalnych czynności przez organy celne w celu zapewnienia prawidłowego stosowania przepisów celnych i innych przepisów dotyczących wwozu, wywozu, tranzytu, przewozu i końcowego wykorzystania towarów w obrocie pomiędzy obszarem celnym Wspólnoty a państwami trzecimi oraz obecności towarów nieposiadających statusu wspólnotowego; takie działania mogą obejmować weryfikację towarów, sprawdzanie danych na zgłoszeniu oraz istnienia i autentyczności dokumentów elektronicznych lub sporządzonych

w formie pisemnej, kontrolę księgowości i innych dokumentów przedsiębiorstw, kontrolę środków transportu, kontrolę bagaży i innych towarów przewożonych przez osoby oraz prowadzenie dochodzeń w postępowaniu administracyjnym i innych podobnych czynności;

[…]”.

4 Zgodnie z art. 37 tego kodeksu:

„1. Towary wprowadzane na obszar celny Wspólnoty podlegają, od chwili ich wprowadzenia, dozorowi celnemu. Mogą one podlegać kontroli celnej zgodnie z obowiązującymi przepisami.

2. Pozostają one pod dozorem celnym tak długo, jak jest to niezbędne do określenia ich statusu celnego, a w przypadku towarów niewspólnotowych i bez uszczerbku dla art. 82 ust. 1 aż do zmiany ich statusu celnego bądź wprowadzenia do wolnego obszaru celnego lub składu wolnocłowego albo ich powrotnego wywozu bądź zniszczenia zgodnie z art. 182”.

5 Artykuł 50 rzeczonego kodeksu stanowi:

„Towary przedstawione organom celnym nabywają, z chwilą ich przedstawienia, status towarów składowanych czasowo do czasu nadania im przeznaczenia celnego. Towary takie są zwane dalej »towarami składowanymi czasowo«”.

6 Artykuł 55 tegoż kodeksu ma następujące brzmienie:

„Jeżeli towary niewspólnotowe przewożone w ramach procedury tranzytu osiągnęły miejsce przeznaczenia na obszarze celnym Wspólnoty i zostały przedstawione organom celnym zgodnie z przepisami regulującymi tranzyt, stosuje się przepisy art. 42–53”.

7 Artykuł 91 kodeksu celnego stanowi:

„1. Procedura tranzytu zewnętrznego pozwala na przemieszczanie z jednego do drugiego miejsca znajdującego się na obszarze celnym Wspólnoty:

a) towarów niewspólnotowych, niepodlegających w tym czasie należnościom celnym przywozowym i innym opłatom ani środkom polityki handlowej;

[…]

2. Przemieszczanie, o którym mowa w ust. 1, odbywa się:

a) z zastosowaniem procedury zewnętrznego tranzytu wspólnotowego

[…]”.

8 Artykuł 92 tego kodeksu przewiduje:

„1. Procedura tranzytu zewnętrznego zostaje zakończona, a obowiązki zobowiązanego spełnione, gdy towary objęte tą procedurą i właściwe dokumenty zostaną przedstawione, zgodnie z przepisami tej procedury, w urzędzie celnym przeznaczenia.

2. Organy celne zamykają procedurę tranzytu zewnętrznego, jeżeli są w stanie stwierdzić, na podstawie porównania danych dostępnych w urzędzie wyjścia i danych dostępnych w urzędzie przeznaczenia, że procedura została w prawidłowy sposób zakończona”.

9 Zgodnie z art. 96 rzeczonego kodeksu:

„1. Główny zobowiązany jest osobą uprawnioną do korzystania z procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego. Jest on odpowiedzialny za:

a) przedstawienie w wyznaczonym terminie w urzędzie celnym przeznaczenia towarów w nienaruszonym stanie i z zachowaniem środków zastosowanych przez organy celne w celu zapewnienia tożsamości towarów,

b) przestrzeganie przepisów procedury tranzytu wspólnotowego.

[…]”.

10 Artykuł 203 tegoż kodeksu stanowi:

„1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

— usunięcia spod dozoru celnego towaru podlegającego należnościom przywozowym.

2. Dług celny powstaje z chwilą usunięcia towaru spod dozoru celnego.

3. Dłużnikami są:

— osoba, która usunęła towar spod dozoru celnego,

— osoby, które uczestniczyły w tym usunięciu i które jednocześnie wiedziały lub powinny były wiedzieć, że towar zostaje usunięty spod dozoru celnego,

— osoby, które nabyły lub posiadały towar i które w chwili jego nabycia lub wejścia w jego posiadanie wiedziały bądź powinny były wiedzieć, że jest to towar usunięty spod dozoru celnego, i

— odpowiednio osoba zobowiązana do wykonania obowiązków wynikających z czasowego składowania towaru lub wynikających ze stosowania procedury celnej, którą towar ten został objęty”.

11 Artykuł 204 kodeksu celnego przewiduje:

„1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

a) niewykonania jednego z obowiązków wynikających z czasowego składowania towaru podlegającego należnościom przywozowym lub ze stosowania procedury celnej, którą towar ten został objęty, lub

b) niedopełnienia jednego z warunków wymaganych do objęcia towaru procedurą lub do zastosowania obniżonych bądź zerowych stawek należności celnych przywozowych ze względu na przeznaczenie towaru,

w przypadkach innych niż te określone w art. 203, chyba że zostanie potwierdzone, iż uchybienia te nie miały rzeczywistego wpływu na prawidłowe przeprowadzenie składowania czasowego lub odpowiedniej procedury celnej.

2. Dług celny powstaje w chwili zaprzestania spełniania obowiązku, którego niewykonanie powoduje powstanie długu celnego, bądź w chwili objęcia towaru odpowiednią procedurą, jeżeli zostało później stwierdzone, że nie dopełniono jednego z warunków wymaganych dla objęcia towaru tą procedurą bądź dla zastosowania obniżonych lub zerowych stawek należności celnych przywozowych ze względu na jego przeznaczenie.

3. Dłużnikiem jest osoba zobowiązana do wykonania obowiązków wynikających z czasowego składowania towaru podlegającego należnościom przywozowym lub, w zależności od przypadku, wynikających ze stosowania procedury celnej, którą towar został objęty, bądź osoba zobowiązana do przestrzegania warunków wymaganych dla objęcia towaru tą procedurą".

12 Artykuł 356 rozporządzenia wykonawczego przewiduje:

„1. Urząd wywozu wyznacza termin, w którym towary muszą zostać zgłoszone w urzędzie przeznaczenia, uwzględniając trasę podróży, przepisy dotyczące przewozu i inne obowiązujące przepisy oraz, w miarę potrzeb, informacje przekazane przez głównego zobowiązanego.

2. Wyznaczony przez urząd wywozu termin jest wiążący dla organów celnych państw członkowskich, na których obszarze realizowana jest procedura tranzytu wspólnotowego, i nie może zostać przez te organy zmieniony.

3. Jeżeli towary są zgłaszane [przedstawiane] w urzędzie przeznaczenia po upływie terminu wyznaczonego przez urząd wywozu, a przekroczenie tego terminu spowodowane zostało okolicznościami, które zostały odpowiednio usprawiedliwione zgodnie z wymogami urzędu przeznaczenia i niezależnymi od przewoźnika lub głównego zobowiązanego, uznaje się, że ten ostatni dotrzymał wyznaczonego terminu".

13 Zgodnie z art. 859 tego rozporządzenia:

„Za niemające znaczącego wpływu na właściwe funkcjonowanie składowania czasowego lub procedury celnej w rozumieniu art. 204 ust. 1 kodeksu [celnego] uważa się następujące uchybienia, pod warunkiem że:

— nie stanowią one próby pozaprawnego usunięcia towaru spod dozoru celnego,

— nie są spowodowane wyraźnym zaniedbaniem ze strony osoby zainteresowanej,

— wszystkie formalności konieczne w celu uregulowania sytuacji towarów są następnie przeprowadzane:

1) przekroczenie terminu, w którym towar powinien otrzymać jedno z przeznaczeń celnych przewidzianych w ramach składowania czasowego lub danej procedury celnej, jeżeli przedłużenie terminu mogło zostać udzielone, gdyby ubiegano się o nie w terminie;

2) w przypadku towarów objętych procedurą tranzytową niedopełnienie jednego z obowiązków związanych z zastosowaniem tej procedury, jeżeli zostały spełnione następujące warunki:

a) towary objęte procedurą zostały faktycznie przedstawione w stanie nienaruszonym w urzędzie przeznaczenia;

b) urząd przeznaczenia mógł zapewnić nadanie towarom przeznaczenia celnego lub zostały one poddane składowaniu czasowemu po zakończeniu operacji tranzytowej;

c) w przypadku gdy został przekroczony termin określony na podstawie art. 356 i nie ma zastosowania ust. 3 tego artykułu, a towary zostały jednak przedstawione w urzędzie przeznaczenia w odpowiednim terminie.

[…]".

14 Artykuł 860 wzmiankowanego rozporządzenia przewiduje:

„Organy celne uważają dług celny za powstały na mocy art. 204 ust. 1 kodeksu [celnego], chyba że osoba mogąca stać się dłużnikiem wykaże, że spełnione zostały warunki art. 859”.

15 Zgodnie z art. 865 tegoż rozporządzenia:

„Za usunięcie towarów spod dozoru celnego w rozumieniu art. 203 ust. 1 kodeksu [celnego] uważane jest zgłoszenie celne danych towarów lub każda inna czynność mająca takie same skutki prawne, jak również przedstawienie właściwym organom celnym dokumentu w celu poświadczenia, gdy takie postępowanie spowodowało fałszywe nadanie temu towarowi statusu celnego towaru wspólnotowego.

[…]”.

16 Artykuł 866 rozporządzenia wykonawczego przewiduje:

„Bez uszczerbku dla ustanowionych przepisów dotyczących zakazów i ograniczeń, które mogą być stosowane w odniesieniu do danych towarów, jeżeli zgodnie z art. 202, 203, 204 lub 205 kodeksu powstał dług celny w przywozie i gdy należności celne przywozowe zostały uiszczone, towary te uważa się za towary wspólnotowe bez konieczności zgłoszenia dopuszczenia ich do swobodnego obrotu”.

17 Artykuł 2 szóstej dyrektywy stanowił:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej [(zwanym dalej »podatkiem VAT«)] podlega:

[…]

2) przywóz towarów”.

18 Artykuł 7 szóstej dyrektywy stanowił:

„1. »Przywóz towaru« oznacza:

a) wprowadzenie do Wspólnoty towarów, które nie spełniają warunków określonych w art. [23 WE i 24 WE] lub też – w przypadku gdy są objęte przepisami [traktatu EWWiS] – nie znajdują się w swobodnym obrocie;

b) wprowadzenie do Wspólnoty towarów z terytoriów państw trzecich, innych niż towary objęte lit. a).

2. Miejscem przywozu towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary po wprowadzeniu do Wspólnoty.

3. Bez względu na ust. 2, w przypadku gdy towary określone w ust. 1 lit. a) zostają po ich wprowadzeniu do Wspólnoty objęte jednym z uregulowań [jedną z procedur] określonych w art. 16 ust. 1 [część] B lit. a), b), c) i d)[,] regulacją dotyczącą czasowego wwozu przy całkowitym zwolnieniu od opłat przywozowych lub objęte procedurą wysyłkową [procedurą odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem z należności celnych przywozowych lub procedurą tranzytu zewnętrznego], miejscem przywozu takich towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium towary te przestają podlegać takim regulacjom [takim procedurom].

Podobnie w przypadku, gdy towary określone w ust. 1 lit. b) zostają objęte, w momencie wprowadzenia do Wspólnoty, jedną z procedur określonych w art. 33a ust. 1 lit. b) lub c), miejscem przywozu jest państwo członkowskie, na którego terytorium procedura ta się kończy”.

19 Artykuł 10 ust. 3 szóstej dyrektywy stanowił:

„Z chwilą przywozu towarów ma miejsce zdarzenie podatkowe, a podatek staje się wymagalny. W przypadku gdy towary z chwilą ich wprowadzenia na obszar Wspólnoty zostają objęte jedną z regulacji [procedur] określonych w art. 7 ust. 3 tej dyrektywy, zdarzenie podatkowe ma miejsce, a podatek staje się wymagalny jedynie wówczas, gdy towary przestają być objęte tymi regulacjami [procedurami].

[…]”.

20 Artykuł 16 ust. 1 szóstej dyrektywy przewidywał:

„1. Bez uszczerbku dla innych [podatkowych] przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie mogą, w oparciu o konsultacje przewidziane w art. 29, przedsięwziąć szczególne środki w celu zwolnienia z podatku [VAT] wszystkich wymienionych transakcji lub ich części, pod warunkiem że ich przeznaczeniem nie jest ostateczne wykorzystanie i/lub konsumpcja oraz że kwota podatku [VAT] od każdej z tych transakcji pobierana jest w momencie przywozu lub na terytorium kraju:

A. przywóz towarów, które powinny podlegać regulacjom dotyczącym magazynowania innym niż celne [które mają zostać objęte procedurą składu innego niż celny];

B. dostawy towarów, które mają

a) być objęte cłem oraz, tam gdzie jest to stosowne, procedurą czasowego magazynowania [składowania czasowego];

b) podlegać umieszczeniu w wolnym obszarze celnym lub składzie wolnocłowym;

c) podlegać przepisom dotyczącym umieszczenia w składzie celnym lub przepisom regulującym zasady uszlachetnienia czynnego [lub procedurze uszlachetniania czynnego];

[…]”.

*Prawo niderlandzkie*

21 Artykuł 1 Wet houndende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (ustawy zastępującej podatek obrotowy systemem podatku od wartości dodanej) z dnia 28 czerwca 1968 r. stanowi:

„Podatek zwany »podatkiem obrotowym« pobierany jest od:

[…]

d) przywozu towarów”.

22 Artykuł 18 tej ustawy przewiduje:

„1. »Przywóz towarów« oznacza:

a) wprowadzenie na terytorium Niderlandów towarów, które nie spełniają przesłanek przewidzianych w art. 23 [WE] i 24 [WE];

b) wprowadzenie na terytorium Niderlandów towarów pochodzących z państwa trzeciego, innych niż towary, o których mowa w lit. a);

c) zakończenie procedury celnej w Niderlandach lub fakt, że towary przestały być objęte w Niderlandach procedurą celną;

[…]

2. Do celów niniejszego artykułu »procedura celna« oznacza:

a) czasowe składowanie w rozumieniu art. 50 kodeksu celnego […];

[…]

c) procedury celne w rozumieniu art. 4 ust. 16 lit. b), c), d), e) i, w przypadku całkowitego zwolnienia z należności celnych przywozowych, lit. f) [tego artykułu] kodeksu celnego […].

3. Przywozu nie stanowi wprowadzenie do Niderlandów towarów w rozumieniu ust. 1 lit. a) i b), do których ma zastosowanie procedura celna lub które po wprowadzeniu do Niderlandów zostają objęte procedurą celną. Za przywóz nie jest również uważane zakończenie w Niderlandach procedury celnej, jeżeli ma po nim zastosowanie inna procedura celna".

**Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

23 W dniu 26 października 2005 r. X dokonała elektronicznego zgłoszenia silnika wysokoprężnego do procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego. Ostateczny termin, w którym silnik miał zostać przedstawiony w urzędzie celnym przeznaczenia, został wyznaczony na dzień 28 października 2005 r.

24 Rzeczony silnik został przedstawiony w tym urzędzie celnym dopiero w dniu 14 listopada 2005 r., czyli 17 dni po upływie wyznaczonego terminu i został objęty procedurą uszlachetniania czynnego w systemie ceł zwrotnych. Odnośny urząd celny po przyjęciu tego zgłoszenia stwierdził, że poprzednia procedura celna, to znaczy procedura wspólnotowego tranzytu zewnętrznego nie została prawidłowo zakończona i unieważnił objęcie towaru tą procedurą.

25 Właściwy inspektor (zwany dalej „inspektorem") po poinformowaniu X o tej sytuacji umożliwił tej spółce przedstawienie dowodu, że rzeczona procedura celna została zakończona prawidłowo. X nie przedstawiła takiego dowodu. Inspektor stwierdził zatem, że silnik będący przedmiotem postępowania głównego został usunięty spod dozoru celnego w rozumieniu art. 203 ust. 1 kodeksu celnego. Na tej podstawie zażądał on od X zapłaty należności celnych i podatku obrotowego.

26 X wniosła skargę do Rechtbank te Haarlem, który uznał ją za zasadną i nakazał inspektorowi zwrot pobranych kwot należności celnych i podatku obrotowego. Inspektor wniósł odwołanie od wyroku wydanego przez ten sąd do Gerechtshof te Amsterdam, który utrzymał w mocy decyzję Rechtbank te Haarlem.

27 Minister van Financiën wniósł odwołanie do Hoge Raad der Nederlanden.

28 Sąd odsyłający zastanawia się nad skutkami prawnymi wynikającymi z przekroczenia terminu określonego na podstawie art. 356 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego. W szczególności zdaniem tego sądu pojawia się pytanie, czy niezachowanie tego terminu powinno być uznane jedynie za usunięcie spod dozoru celnego w rozumieniu art. 203 ust. 1 kodeksu celnego, co oznacza, że należności celne podlegają zapłacie, czy też doszło do niewypełnienia jednego z obowiązków wynikających z zastosowania odnośnej procedury celnej, w którym to przypadku należałoby odstąpić

od pobrania tych należności, gdyby stwierdzone zostało uchybienie, które nie miało rzeczywistego wpływu na prawidłowe przeprowadzenie tej procedury celnej, jak przewiduje to art. 204 ust. 1 ostatnia część zdania kodeksu celnego w związku z art. 859 rozporządzenia wykonawczego. Ponadto tenże sąd zauważa, że w przypadku gdyby zostało uznane, iż dług celny powstał na podstawie art. 204 ust. 1 kodeksu celnego, należy rozstrzygnąć kwestię, czy zapłacie podlegają nie tylko należności celne, lecz również należności z tytułu podatku obrotowego.

29 W powyższych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) a) Czy art. 203 i 204 kodeksu celnego w związku z art. 859 [w szczególności pkt 2 lit. c)] rozporządzenia wykonawczego […] należy interpretować w ten sposób, że (samo) przekroczenie terminu tranzytu wyznaczonego zgodnie z art. 356 ust. 1 [rozporządzenia wykonawczego] nie prowadzi do powstania długu celnego z powodu usunięcia spod dozoru celnego w rozumieniu art. 203 kodeksu celnego, lecz do [powstania] długu celnego na podstawie art. 204 kodeksu celnego?

b) Czy dla udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie 1a) wymagane jest, aby zainteresowani podali organom celnym powody przekroczenia terminu lub przynajmniej wyjaśnili im, gdzie znajdowały się towary w okresie między upływem terminu wyznaczonego zgodnie z art. 356 [rozporządzenia wykonawczego] a chwilą faktycznego przedstawienia w urzędzie celnym przeznaczenia?

2) Czy [szóstą dyrektywę], a w szczególności jej art. 7, należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT jest wymagalny, jeżeli dług celny powstaje wyłącznie na podstawie art. 204 kodeksu celnego?”.

## W przedmiocie pytań prejudycjalnych

*W przedmiocie pytania pierwszego*

30 W swym pierwszym pytaniu sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy przedstawienie towarów w urzędzie przeznaczenia po upływie przewidzianego terminu prowadzi do powstania długu celnego na podstawie art. 203 kodeksu celnego czy też art. 204 tego kodeksu. Sąd odsyłający zastanawia się również, czy aby dług celny mógł powstać zgodnie ze wskazanym art. 204, zainteresowani muszą przedstawić informacje o powodach przekroczenia terminu tranzytu wyznaczonego w art. 356 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego lub lokalizacji towarów w odnośnym okresie.

31 W celu udzielenia odpowiedzi na pytanie pierwsze w przeredagowanym brzmieniu należy na wstępie zauważyć, że art. 203 i 204 kodeksu celnego mają odmienne zakresy zastosowania. O ile bowiem pierwszy dotyczy działań, które prowadzą do tego, że towar zostaje usunięty spod dozoru celnego, o tyle drugi przepis dotyczy naruszeń obowiązków oraz warunków związanych z procedurami celnymi, które to naruszenia nie wpłynęły na dozór celny (wyrok Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, pkt 28).

32 Z treści art. 204 kodeksu celnego wynika, że przepis ten znajduje zastosowanie wyłącznie w przypadkach, które nie są objęte art. 203 tego kodeksu (wyrok Hamann International, EU:C:2004:90, pkt 29).

33 Wynika stąd, że w celu ustalenia, na podstawie którego z tych dwóch artykułów powstał dług celny w przywozie, należy zbadać w pierwszej kolejności, czy okoliczności niniejszej sprawy stanowią usunięcie spod dozoru celnego w rozumieniu art. 203 ust. 1 kodeksu celnego. Przepisy art. 204 kodeksu celnego mogą znaleźć zastosowanie wyłącznie wówczas, gdy odpowiedź na to pytanie będzie przecząca (wyrok Hamann International, EU:C:2004:90, pkt 30).

34 W odniesieniu konkretnie do pojęcia usunięcia spod dozoru celnego, o którym mowa w art. 203 ust. 1 kodeksu celnego, należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału należy rozumieć je w ten sposób, iż obejmuje ono każde działanie lub zaniechanie stanowiące choćby chwilową przeszkodę dla właściwego organu celnego w dostępie do towaru podlegającego dozorowi celnemu i w przeprowadzeniu kontroli przewidzianych w art. 37 ust. 1 kodeksu celnego (wyroki: D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, pkt 47; Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, pkt 55; Hamann International, EU:C:2004:90, pkt 31).

35 W świetle tej wykładni należy stwierdzić, że jak zauważył rzecznik generalny w pkt 42 i 43 opinii, mimo iż lokalizacja towaru będącego przedmiotem postępowania głównego pozostawała nieznana przez ponad dwa tygodnie i nieznajomość ta mogła powodować brak dostępu do towaru, który jest więcej niż chwilowy, niemniej jednak zgodnie z orzecznictwem zastosowanie art. 203 kodeksu celnego jest uzasadnione, w sytuacji gdy zaginięcie towaru stanowi ryzyko włączenia do obiegu gospodarczego Unii Europejskiej (zob. podobnie wyroki: Liberexim, EU:C:2002:433, pkt 56; Honeywell Aerospace, C-300/03, EU:C:2005:43, pkt 20).

36 Obecność na obszarze celnym Unii towarów niewspólnotowych tworzy bowiem ryzyko, iż towary te zostaną wprowadzone do obiegu gospodarczego państw członkowskich bez ich oclenia, a art. 203 kodeksu celnego przyczynia się do uniknięcia tego ryzyka (zob. analogicznie wyrok DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, pkt 31).

37 Tymczasem, jak wynika z postanowienia odsyłającego, towar będący przedmiotem postępowania głównego został przedstawiony w urzędzie przeznaczenia z 17-dniowym opóźnieniem. W rezultacie jest wiadome, że tenże towar nie został włączony do obiegu gospodarczego bez oclenia. Wynika stąd, że z zastrzeżeniem zweryfikowania tego przez sąd odsyłający, wydaje się wykluczone, aby art. 203 kodeksu celnego znajdował zastosowanie w okolicznościach postępowania głównego.

38 W takich okolicznościach należy zatem zbadać, czy okoliczności faktyczne postępowania głównego mogą być objęte zakresem art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego.

39 Zgodnie z tym przepisem dług celny w przywozie powstaje w wyniku niewykonania jednego z obowiązków wynikających ze stosowania procedury celnej, którą został objęty towar podlegający należnościom przywozowym, chyba że zostanie potwierdzone, iż uchybienie to nie miało rzeczywistego wpływu na prawidłowe przeprowadzenie tej procedury. Każdy przypadek, który nie jest objęty tym wyjątkiem, mieści się w zakresie zastosowania art. 204 kodeksu celnego (zob. wyrok Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, pkt 35).

40 Należy przypomnieć, że art. 859 rozporządzenia wykonawczego w związku z art. 860 tego rozporządzenia ustanawia reżim regulujący w sposób wyczerpujący dziesięć uchybień w rozumieniu art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego, które „nie miały rzeczywistego wpływu na prawidłowe przeprowadzenie składowania czasowego lub odpowiedniej procedury celnej”.

41 Należy również podkreślić, że art. 859 pkt 2 lit. c) rozporządzenia wykonawczego przewiduje wyraźnie, że w przypadku gdy został przekroczony termin określony na podstawie art. 356 tego rozporządzenia, a przedstawienie towarów po terminie nie może być uzasadnione zgodnie z ust. 3 tego artykułu, przekroczenie terminu na przedstawienie uznaje się za niemające rzeczywistego wpływu na prawidłowe przeprowadzenie składowania czasowego lub odpowiedniej procedury celnej, jeżeli towar

został jednak przedstawiony w urzędzie przeznaczenia w rozsądnym terminie. W tym względzie do sądu odsyłającego należy dokonanie oceny uzasadnienia przedstawionego w ramach stosowania art. 356 ust. 3 i art. 859 pkt 2 lit. c) rozporządzenia wykonawczego.

42 Ponadto, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 46 opinii, ponieważ przekroczenie terminu na przedstawienie jest wyraźnie przewidziane w art. 859 rozporządzenia wykonawczego, który ma zastosowanie wyłącznie do przypadków, o których mowa w art. 204 kodeksu celnego, ten przepis byłby bezskuteczny, gdyby przekroczenie tego terminu miało być objęte pojęciem „usunięcia" użytym w art. 203 tego kodeksu.

43 Jeśli chodzi o kwestię, czy aby dług celny mógł powstać na podstawie wskazanego art. 204, zainteresowani powinni przedstawić informacje o powodach przekroczenia terminu tranzytu, określonego w art. 356 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego lub lokalizacji towarów w odnośnym okresie, należy stwierdzić, że art. 356 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego przewiduje, że jeżeli towary są przedstawiane w urzędzie przeznaczenia po upływie terminu wyznaczonego przez urząd wywozu, a przekroczenie tego terminu zostało spowodowane okolicznościami, które zostały odpowiednio usprawiedliwione zgodnie z wymogami urzędu przeznaczenia i niezależnymi od przewoźnika lub głównego zobowiązanego, uznaje się, że ten ostatni dotrzymał wyznaczonego terminu.

44 W związku z tym informacje, które powinni przedstawić zainteresowani, dotyczące przyczyn przekroczenia tego terminu lub lokalizacji danego towaru mają na celu uniknięcie powstania długu celnego na podstawie art. 204 kodeksu celnego i nie służą w żadnym razie wykonaniu tego przepisu.

45 W świetle powyższych uwag na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 203 i 204 kodeksu celnego w związku z art. 859 pkt 2 lit. c) rozporządzenia wykonawczego należy interpretować w ten sposób, że samo przekroczenie terminu na przedstawienie, wyznaczonego zgodnie z art. 356 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nie prowadzi do powstania długu celnego z powodu usunięcia danych towarów spod dozoru celnego w rozumieniu art. 203 kodeksu celnego, ale prowadzi do powstania długu celnego na podstawie art. 204 tego kodeksu, i nie jest konieczne do powstania długu celnego zgodnie z tym art. 204, aby zainteresowani przedstawili organom celnym informacje o powodach przekroczenia terminu wyznaczonego w art. 356 rozporządzenia wykonawczego lub miejscu przechowywania towarów w okresie od wygaśnięcia tego terminu do rzeczywistego przedstawienia tych towarów w urzędzie celnym przeznaczenia.

*W przedmiocie pytania drugiego*

46 W swym drugim pytaniu sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 7 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT jest należny, w przypadku gdy dług celny powstaje wyłącznie na podstawie art. 204 kodeksu celnego.

47 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy podatkowi VAT podlega przywóz towarów oraz dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.

48 Należy zbadać w pierwszej kolejności, czy towar taki jak będący przedmiotem postępowania głównego był przedmiotem przywozu w rozumieniu art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy (wyrok Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, pkt 41).

49 Zgodnie z art. 7 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy „przywóz towaru" oznacza wprowadzenie do Wspólnoty towaru, który nie spełnia warunków określonych w art. 23 WE i 24 WE.

50 Ponadto art. 7 ust. 3 szóstej dyrektywy precyzuje, że w wypadku gdy towar taki zostaje po jego wprowadzeniu do Wspólnoty objęty jedną z procedur określonych w art. 16 ust. 1 część B lit. a)–d) tej dyrektywy lub procedurą tranzytu zewnętrznego, miejscem przywozu takich towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium towary te przestają podlegać takim procedurom.

51 Ponadto z art. 866 rozporządzenia wykonawczego wynika, że w sytuacji gdy dług celny w przywozie powstał na mocy w szczególności art. 203 lub 204 kodeksu celnego, a należności celne przywozowe zostały uiszczone, towar ten jest uznawany za towar wspólnotowy bez konieczności zgłoszenia do swobodnego obrotu.

52 W niniejszym przypadku do sądu odsyłającego należy w rezultacie zbadanie z uwzględnieniem uwag zawartych w pkt 45 niniejszego wyroku, czy towar będący przedmiotem postępowania głównego przestał bądź nie przestał podlegać procedurze wspólnotowego tranzytu zewnętrznego, powodując stosownie do okoliczności powstanie długu celnego na mocy art. 203 lub 204 kodeksu celnego.

53 W sytuacji gdyby sąd ten uznał, że w odniesieniu do tego towaru żaden dług celny nie powstał na mocy wyżej wspomnianych przepisów, należałoby uznać, że towar ten został objęty, od chwili jego wprowadzenia na terytorium Unii procedurami, o których mowa w art. 7 ust. 3 i art. 16 ust. 1 część B lit. a) szóstej dyrektywy. W takim przypadku podatek VAT nie podlega w konsekwencji zapłacie.

54 Jednakże, w sytuacji gdyby rzeczony towar przestał podlegać tym procedurom w dniu jego powrotnego wywozu z uwagi na powstanie długu celnego, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego, powinien być on uznany za będący przedmiotem „przywozu” w rozumieniu art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy.

55 W świetle powyższych uwag na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że art. 7 ust. 3 akapit pierwszy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT jest należny, w sytuacji gdy dane towary przestają podlegać procedurom celnym określonym w tym artykule, nawet jeśli dług celny powstał wyłącznie na podstawie art. 204 kodeksu celnego.

**W przedmiocie kosztów**

56 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuły 203 i 204 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny, zmienionego rozporządzeniem (WE) nr 648/2005 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 kwietnia 2005 r. w związku z art. 859 pkt 2 lit. c) rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia nr 2913/92, zmienionego rozporządzeniem Komisji (WE) nr 444/2002 z dnia 11 marca 2002 r., należy interpretować w ten sposób, że samo przekroczenie terminu na przedstawienie, wyznaczonego zgodnie z art. 356 ust. 1 rozporządzenia nr 2454/93, zmienionego rozporządzeniem nr 444/2002, nie prowadzi do powstania długu celnego z powodu usunięcia danych towarów spod dozoru celnego w rozumieniu art. 203 rozporządzenia nr 2913/92, zmienionego rozporządzeniem nr 648/2005, ale prowadzi do powstania długu celnego na podstawie art. 204 tego ostatniego rozporządzenia, i nie jest konieczne do powstania długu celnego zgodnie z tym art. 204, aby zainteresowani przedstawili organom celnym informacje o powodach przekroczenia terminu**

**wyznaczonego w art. 356 rozporządzenia nr 2454/93, zmienionego rozporządzeniem nr 444/2002 lub miejscu przebywania towarów w okresie od wygaśnięcia tego terminu do rzeczywistego przedstawienia tych towarów w urzędzie celnym przeznaczenia.**

2) **Artykuł 7 ust. 3 akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2004/66/WE z dnia 26 kwietnia 2004 r., należy interpretować w ten sposób, że podatek od wartości dodanej jest należny, w sytuacji gdy dane towary przestają podlegać procedurom celnym określonym w tym artykule, nawet jeśli dług celny powstał wyłącznie na podstawie art. 204 rozporządzenia nr 2913/92, zmienionego rozporządzeniem nr 648/2005.**

Podpisy