Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 20 grudnia 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Zasada poszanowania prawa do obrony – Prawo do bycia wysłuchanym – Rozporządzenie (EWG) nr 2913/92 – Wspólnotowy kodeks celny – Artykuł 244 – Pokrycie długu celnego – Brak uprzedniego wysłuchania adresata przed wydaniem decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego – Prawo do uzyskania przez adresata wstrzymania wykonania decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego – Brak automatycznego wstrzymania wykonania w wypadku wniesienia odwołania w trybie administracyjnym – Odesłanie do przesłanek przewidzianych w art. 244 kodeksu celnego

W sprawie C-276/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny, Włochy) postanowieniem z dnia 17 marca 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 maja 2016 r., w postępowaniu:

Prequ' Italia Srl

przeciwko

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: A. Rosas (sprawozdawca), prezes izby, C. Toader i A. Prechal, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez G. Albenzia, avvocato dello Stato,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez F. Tomat i L. Grønfeldt, działające w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

* Język postępowania: włoski.

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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 (WE) nr 2700/2000 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 listopada 2000 r. (Dz.U. 2000, L 311, s. 17 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 10, s. 239) (zwanego dalej „kodeksem celnym"), i zasady poszanowania prawa do obrony zgodnie z prawem Unii.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Prequ' Italia Srl a Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (agencją ceł i monopoli, Włochy, zwaną dalej „agencją celną"), w przedmiocie wydanej przez nią decyzji w sprawie wezwania do pokrycia należności z tytułu podatku od wartości dodanej (VAT) od przywozu z tytułu niedochowania obowiązku fizycznego wprowadzenia towarów do składu podatkowego.

Ramy prawne

Kodeks celny

3 Artykuł 243 kodeksu celnego stanowi:

„1. Każda osoba ma prawo odwołać się od decyzji organów celnych w zakresie stosowania przepisów prawa celnego, która dotyczy bezpośrednio i indywidualnie tej osoby.

[…]

Odwołanie musi zostać złożone w państwie członkowskim, w którym decyzja została wydana lub w którym wystąpiono z wnioskiem o jej wydanie.

2. Odwołać można się:

a) w pierwszej instancji – do organów celnych wyznaczonych przez państwa członkowskie,

b) w drugiej instancji – do niezależnej instytucji, którą może być organ wymiaru sprawiedliwości lub wyspecjalizowany organ równorzędny, zgodnie z przepisami obowiązującymi w państwach członkowskich".

4 Zgodnie z art. 244 kodeksu celnego:

„Odwołanie nie powoduje wstrzymania wykonania decyzji, od której się odwołano.

Jednakże w przypadku gdy organy celne mają uzasadnione powody, by sądzić, że zaskarżona decyzja jest sprzeczna z przepisami prawa celnego, lub gdy istnieje obawa spowodowania nieodwracalnej szkody dla osoby zainteresowanej, wstrzymują w całości lub w części wykonanie takiej decyzji.

Jeżeli zaskarżana decyzja nakłada należności celne przywozowe lub należności celne wywozowe, wstrzymanie jej wykonania uzależnione jest od złożenia zabezpieczenia. Jednakże nie wymaga się złożenia zabezpieczenia, jeżeli mogłoby to spowodować, ze względu na sytuację dłużnika, poważne trudności natury gospodarczej lub społecznej".

5 Artykuł 245 kodeksu celnego stanowi:

„Przepisy dotyczące stosowania postępowania odwoławczego określają państwa członkowskie".

Prawo włoskie

6 Dekret ustawodawczy nr 374 z dnia 8 listopada 1990 r. w sprawie reorganizacji instytucji celnych i weryfikacji procedur ustalających i kontrolnych (GURI nr 291 z dnia 14 grudnia 1990 r.; dodatek zwykły do GURI nr 80, zwany dalej „dekretem ustawodawczym nr 374/1990"), w art. 11, zatytułowanym „Weryfikacja ustalenia, zadania i uprawnienia urzędów [celnych]", w wersji obowiązującej w dacie okoliczności faktycznych sprawy w postępowaniu głównym, stanowi:

„1. Urząd celny może dokonać weryfikacji ustalenia, które stało się ostateczne, nawet jeżeli towary będące jego przedmiotem pozostawiono do swobodnej dyspozycji podmiotowi gospodarczemu lub opuściły już obszar celny. Weryfikację przeprowadza się z urzędu lub jeżeli zainteresowany podmiot gospodarczy zwrócił się o jej przeprowadzenie […].

2. Do celów weryfikacji ustalenia urząd celny może wezwać podmioty gospodarcze […] do stawienia się osobiście lub za pośrednictwem przedstawiciela, albo do dostarczenia w tym samym terminie informacji i dokumentów […], dotyczących towarów, które były przedmiotem operacji celnych. […]

[…]

5. Gdy przeprowadzona z urzędu lub na wniosek strony weryfikacja wykaże […] błędy dotyczące elementów służących za podstawę ustalenia, urząd dokona odpowiedniego sprostowania i poinformuje o nim zainteresowany podmiot gospodarczy w drodze odpowiedniego powiadomienia. […]

5-bis. Uzasadnienie aktu powinno wskazywać okoliczności faktyczne oraz względy prawne, jakie doprowadziły do jego przyjęcia. […] W braku uzasadnienia powiadomienia zgodnie z postanowieniami niniejszego akapitu ustalenie uznaje się za nieważne.

[…]

7. Sprostowanie może zostać zaskarżone przez podmiot gospodarczy w terminie 30 dni od daty doręczenia powiadomienia. W chwili zakwestionowania sporządza się protokół w celu ewentualnego wszczęcia postępowania administracyjnego dotyczącego rozstrzygnięcia sporów przewidzianych w art. 66 i nast. tekstu jednolitego przepisów celnych, zatwierdzonego dekretem prezydenta republiki nr 43 z dnia 23 stycznia 1973 r.

8. Z chwilą gdy sprostowanie stanie się ostateczne, urząd dokonuje poboru dodatkowych należności od podmiotu gospodarczego lub z urzędu wszczyna postępowanie w celu zwrotu nienależnie pobranej nadpłaty. Decyzja w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w razie potrzeby obejmuje także zakwestionowanie naruszeń poprzez sfałszowane deklaracje lub ewentualnie ustalonych cięższych naruszeń.

[…]".

7 Ustawa nr 212 z dnia 27 lipca 2000 r. w sprawie przepisów dotyczących statusu praw podatników, w wersji obowiązującej w dacie okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (GURI nr 177 z dnia 31 lipca 2000 r., zwana dalej „ustawą nr 212/2000"), w art. 12, zatytułowanym „Prawa i gwarancje podatnika poddanego kontroli podatkowej", w ust. 7 przewiduje:

„Zgodnie z zasadą współpracy pomiędzy administracją i podatnikiem, po wydaniu kopii protokołu zakończenia czynności organu kontrolnego podatnik może w terminie 60 dni zgłosić uwagi i wnioski, które są badane przez urzędy podatkowe. Decyzja w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego nie może być wydana przed upływem tego terminu, z wyjątkiem przypadku szczególnej i uzasadnionej pilnej potrzeby".

8 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w 2012 r., po wystąpieniu okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, ustawodawca krajowy uchylił art. 11 ust. 7 dekretu ustawodawczego nr 374/1990, zastępując system wewnętrznego odwołania procedurą analogiczną do przewidzianej w art. 12 ustawy nr 212/2000.

9 Dekret prezydenta republiki nr 43 z dnia 23 stycznia 1973 r. w sprawie zatwierdzenia tekstu jednolitego przepisów celnych (GURI nr 80 z dnia 28 marca 1973 r., zwany dalej „tekstem jednolitym przepisów celnych"), w art. 66, zatytułowanym „Postępowanie administracyjne pierwszej instancji w zakresie rozwiązywania sporów", przewiduje:

„W terminie zawitym 30 dni od podpisania protokołu [stwierdzającego, że właściciel towaru kwestionuje decyzję naczelnika urzędu celnego] podmiot gospodarczy może zwrócić się do naczelnika wydziału celnego o podjęcie działań w celu rozstrzygnięcia sporu. W tym celu składa on odpowiedni wniosek do właściwych organów celnych, przedstawiając dokumenty i wskazując środki dowodowe uznane za użyteczne. Wniosek, wraz z protokołem […] i wszelkimi własnymi uwagami, jest przekazywany przez organy celne w ciągu kolejnych 10 dni naczelnikowi wydziału celnego, który rozstrzyga w przedmiocie sporu w drodze uzasadnionej decyzji […] Kopię uwag organów celnych należy doręczyć zainteresowanemu podmiotowi gospodarczemu. W przypadku bezskutecznego upływu terminu określonego w akapicie pierwszym roszczenie organów celnych uznaje się za zaakceptowane […]".

10 Artykuł 68 tekstu jednolitego przepisów celnych, zatytułowany „Postępowanie administracyjne drugiej instancji w zakresie rozwiązywania sporów", przewiduje:

„Naczelnik wydziału celnego jest zobowiązany do wydania decyzji w ciągu czterech miesięcy od daty złożenia formalnego wniosku, o którym mowa w art. 66, a właściwy organ celny jest zobowiązany do bezzwłocznego doręczenia tej decyzji zainteresowanemu. Ten ostatni może wnieść do Ministro per le finanze [ministra finansów] odwołanie od decyzji naczelnika wydziału celnego; […] Minister rozstrzyga sprawę w drodze uzasadnionej decyzji, po wysłuchaniu centralnego komitetu doradczego ekspertów celnych, ustanowionego na podstawie następnego artykułu. W przypadku bezskutecznego upływu terminu określonego w akapicie drugim decyzję wydaną w pierwszej instancji uznaje się za zaakceptowaną. W takim wypadku organ celny działa zgodnie z art. 61 akapit ostatni".

11 Okólnik agencji celnej nr 41 D z dnia 17 czerwca 2002 r. dostarcza wyjaśnień co do procedur administracyjnych dotyczących rozstrzygania sporów celnych, o których mowa w art. 66 i nast. tekstu jednolitego przepisów celnych. Wynika z niego, że gdy podmiot gospodarczy postanowi wszcząć postępowanie administracyjne w celu rozwiązania sporu, sześćdziesięciodniowy termin do zaskarżenia ustalenia do sądu podatkowego rozpoczyna bieg dopiero po zakończeniu tego postępowania administracyjnego, czyli w wyniku doręczenia decyzji właściwego regionalnego dyrektora agencji celnej, które czyni ustalenie ostatecznym. Podmiot gospodarczy może zrezygnować z postępowania administracyjnego przewidzianego w tekście jednolitym przepisów celnych. W takim wypadku decyzja w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego podlega zaskarżeniu w terminie 60 dni od daty jej doręczenia.

12 W związku z decyzjami w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, o których mowa w art. 11 ust. 5 dekretu ustawodawczego nr 374/1990, rzeczony okólnik nr 41 D wyjaśnia:

„[…] wspomniane decyzje podatkowe – zgodnie z art. 244 [kodeksu celnego] – są natychmiast wykonalne wobec podatnika i jako takie podlegają samodzielnie zaskarżeniu do sądów podatkowych we wskazanym powyżej terminie. W tym względzie należy mieć na uwadze, że zakwestionowanie decyzji w sprawie korekty ustalenia w drodze wszczęcia sporu celnego lub wniesienia skargi do właściwego prowincjonalnego sądu podatkowego nie wstrzymuje jej wykonania (zob. przytoczony wyżej art. 244 [kodeksu celnego]). Pozostaje to jednak bez uszczerbku dla przysługującej urzędom [agencji celnej] możliwości przyznania – w następstwie odpowiedniego wniosku zainteresowanego podmiotu gospodarczego – tymczasowego zawieszenia w drodze administracyjnej, o ile spełnione są przesłanki przewidziane we wspomnianym przepisie wspólnotowym […]".

Spór w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

13 Prequ' Italia dokonała czynności przywozu towarów z zawieszeniem poboru VAT. Podczas spełniania formalności celnych powołała się ona na uprawnienie do niedokonania zapłaty VAT, zobowiązując się w deklaracjach przywozowych do złożenia nabytych towarów w określonym składzie podatkowym. Przywiezione towary nie zostały jednak fizycznie wprowadzone do tego składu.

14 Po stwierdzeniu, że Prequ' Italia wykorzystywała skład podatkowy czysto wirtualnie, Ufficio delle Dogane di Livorno (urząd celny w Livorno, Włochy) w dniu 13 listopada 2009 r. wydał względem niej dziesięć decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie VAT od przywozu.

15 W każdej z tych decyzji wyjaśniono, że podatnik mógł wnieść, zgodnie z art. 11 ust. 7 dekretu ustawodawczego nr 374/1990, odwołanie w trybie administracyjnym na podstawie art. 66 i nast. tekstu jednolitego przepisów celnych, po zakończeniu którego ów podatnik miał prawo wnieść skargi do sądu.

16 Decyzje te wskazywały również, że możliwe było, poprzez zachowanie przesłanek przewidzianych w art. 244 kodeksu celnego, uzyskanie wstrzymania wykonania decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego poprzez złożenie wniosku do regionalnego dyrektora agencji celnej, z dołączoną odpowiednią gwarancją w zależności od dodatkowych należności celnych, jakie zostały ustalone.

17 W postanowieniu odsyłającym nie wskazano, czy w niniejszej sprawie Prequ' Italia powołała się na przyznane jej w art. 11 ust. 7 dekretu ustawodawczego nr 374/1990 uprawnienie do zaskarżenia decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w ciągu 30 dni od daty ich doręczenia i wszczęła postępowanie administracyjne w celu rozwiązania sporu celnego na podstawie art. 66 tekstu jednolitego przepisów celnych.

18 W każdym razie Prequ' Italia w lutym 2010 r. wniosła skargę do sądu na te dziesięć decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego do Commissione tributaria provinciale di Livorno (prowincjalnej komisji podatkowej w Livorno), która oddaliła ją orzeczeniem wydanym w dniu 24 lutego 2011 r.

19 Prequ' Italia wniosła apelację od tego orzeczenia do Commissione tributaria regionale di Firenze (regionalnej komisji podatkowej we Florencji, Włochy), która oddaliła jej apelację orzeczeniem z dnia 13 grudnia 2012 r.

20 Z akt przedstawionych Trybunałowi wynika, że w ramach tych skarg sądowych Prequ' Italia powołała się na naruszenie swych praw, podnosząc zasadniczo, iż decyzje w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego należało wydać na podstawie art. 12 ust. 7 ustawy nr 212/2000, a nie na podstawie art. 11 ust. 7 dekretu ustawodawczego nr 374/1990.

21 Commissione tributaria provinciale di Livorno (prowincjalna komisja podatkowa w Livorno), jak i Commissione tributaria regionale di Firenze (regionalna komisja podatkowa we Florencji) potwierdziły decyzję organu celnego, stosując orzecznictwo Corte suprema di cassazione (sądu kasacyjnego, Włochy), zgodnie z którym art. 12 ust. 7 ustawy nr 212/2000 nie może być stosowany w sprawach celnych.

22 Prequ' Italia wniosła zatem skargę kasacyjną do Corte suprema di cassazione (sądu kasacyjnego).

23 Wśród zarzutów podniesionych przed Corte suprema di cassazione (sądem kasacyjnym) Prequ' Italia powołuje się na naruszenie jej prawa do obrony w zakresie, w jakim zaskarżone decyzje w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego zostały wydane przez urząd celny bez jej uprzedniego wysłuchania w ramach spornej procedury administracyjnej. Zarzuca ona, że należało zastosować art. 12 ust. 7 ustawy nr 212/2000 przyznający podatnikowi prawo do postępowania kontradyktoryjnego, pozwalającego mu skierować uwagi do właściwego organu.

24 W odpowiedzi na skargę agencja celna twierdzi, że zarzuty podniesione przez Prequ' Italia są pozbawione podstaw. W odniesieniu do pytania dotyczącego naruszenia zasady kontradyktoryjności w sprawach celnych podkreśla ona, że zgodnie z orzecznictwem Corte suprema di cassazione (sądu kasacyjnego) art. 12 ust. 7 ustawy nr 212/2000 nie ma zastosowania do postępowań w sprawach celnych. Ponadto uregulowania przewidziane w art. 11 ust. 7 dekretu ustawodawczego nr 374/1990 chronią prawo do postępowania kontradyktoryjnego.

25 W tym względzie sąd odsyłający w pierwszej kolejności wskazuje, że zgodnie z orzecznictwem art. 12 ust. 7 ustawy nr 212/2000, który ma na celu zapewnienie podatnikowi poszanowania zasady kontradyktoryjności, nie ma zastosowania przed wniesieniem skargi sądowej na decyzję podatkową, a w każdym wypadku nie ma zastosowania w sprawach celnych.

26 Dodaje on, że w odniesieniu do specyfiki spraw celnych w świetle kwestii poszanowania postępowania kontradyktoryjnego wielokrotnie orzekał, iż poszanowanie zasady kontradyktoryjności także w fazie administracyjnej, nawet jeśli nie jest to wyraźnie stwierdzone w kodeksie celnym, wynika z wyraźnych uregulowań art. 11 dekretu ustawodawczego nr 374/1990 i stanowi ogólną zasadę prawa Unii, która znajduje zastosowanie za każdym razem, gdy organ zamierza wydać akt niekorzystny względem danej osoby.

27 Sąd odsyłający wyjaśnia ponadto, że w swym orzecznictwie wielokrotnie orzekał, iż poszanowanie zasady kontradyktoryjności jest w pełni gwarantowane przez procedury administracyjne przewidziane w art. 66 i nast. tekstu jednolitego przepisów celnych, do których odsyła art. 11 dekretu ustawodawczego nr 374/1990. Procedury te pozwalają na uprzednie wszczęcie postępowania kontradyktoryjnego na korzyść podatnika, ponieważ, po pierwsze, art. 66 tekstu jednolitego przepisów celnych przewiduje, iż podmiot gospodarczy wnosi odwołanie od decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, „przedstawiając dokumenty i wskazując środki dowodowe uznane za użyteczne", a po drugie, dopiero na końcu spornego postępowania administracyjnego, w wypadku częściowo lub całkowicie niekorzystnej decyzji wobec strony, która wniosła odwołanie, zostaje stwierdzony „ostateczny charakter" decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, oraz że podatnik może wnieść skargę sądową na tę decyzję.

28 W drugiej kolejności sąd odsyłający powołuje się na orzecznictwo Trybunału dotyczące prawa do bycia wysłuchanym, a w szczególności na wyrok z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041).

29 Przypominając zasady wypracowane przez Trybunał w ramach sprawy, w której wstrzymanie wykonania wezwania do zapłaty, wydanego bez przestrzegania prawa do uprzedniego bycia wysłuchanym, było przewidziane przez okólnik ministerialny, sąd odsyłający zastanawia się, co się dzieje, jeżeli – jak w niniejszej sprawie – przepisy krajowe ograniczają się do określenia wstrzymania wykonania aktu wydanego bez uprzedniego wysłuchania zainteresowanego, odsyłając jedynie do przepisów art. 244 kodeksu celnego, przy czym nie przewiduje się szczególnych uregulowań przy stosowaniu tych przepisów.

30 Sąd odsyłający podkreśla w tym względzie, że wstrzymanie wykonania aktu celnego wydanego bez uprzedniego wysłuchania podatnika nie jest automatyczną konsekwencją wniesienia skargi administracyjnej, lecz wyłącznie środkiem, jaki organ może przyjąć przy zaistnieniu przesłanek przewidzianych w owym art. 244.

31 Sąd odsyłający zastanawia się w konsekwencji nad kwestią, czy zasady dotyczące poszanowania prawa do bycia wysłuchanym w sprawach celnych, takie jak sformułowane w wyroku z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041), sprzeciwiają się krajowym uregulowaniom celnym, takim jak te, które miały zastosowanie w dacie okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, które przewidują możliwość uzyskania przez adresata decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego wydanej w braku uprzedniej procedury kontradyktoryjnej wstrzymania wykonania aktu w dacie wniesienia przez niego odwołania, poprzez odesłanie do przesłanek przewidzianych w art. 244 kodeksu celnego i nie przewidując wstrzymania wykonania zaskarżonego aktu jako normalnej konsekwencji wniesienia odwołania w trybie administracyjnym.

32 W tych okolicznościach Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy włoskie uregulowanie [sporne w postępowaniu głównym] nieprzewidujące na rzecz podatnika, który nie został wysłuchany przed wydaniem decyzji podatkowej przez organ administracji celnej, wstrzymania [wykonania] decyzji jako normalnego skutku wniesienia odwołania, jest sprzeczne z ogólną zasadą kontradyktoryjności postępowania obowiązującą w prawie Unii Europejskiej?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

33 Rząd włoski i Komisja Europejska kwestionują dopuszczalność pytania prejudycjalnego.

34 Rząd włoski zarzuca niedopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na tej podstawie, że argument Prequ' Italia dotyczący zarzucanego naruszenia jej praw jest pozbawiony podstaw, bowiem przed wydaniem decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego owa spółka została poinformowana o wszczęciu postępowania administracyjnego oraz o jej prawie do zgłoszenia uwag w terminie 30 dni, a zatem skorzystała ona z postępowania kontradyktoryjnego.

35 Komisja zastanawia się, czy sąd odsyłający wystarczająco określił ramy faktyczne i prawne zadanego pytania, aby Trybunał dysponował elementami stanu faktycznego i prawnego, które powinny mu umożliwić udzielenie użytecznej odpowiedzi na owo pytanie.

36 Podnosi ona w tym kontekście, że sąd odsyłający ograniczył się do zwięzłego przedstawienia istotnych faktów oraz elementów porządku proceduralnego, które doprowadziły do złożenia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Nie wynika zatem jasno, że Prequ' Italia zaskarżyła decyzje w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, na co pozwala jej art. 11 ust. 7 dekretu

ustawodawczego nr 374/1990 oraz że następnie wszczęła postępowanie administracyjne w celu rozstrzygnięcia sporu. Ponadto nie wskazano, że Prequ' Italia złożyła wniosek o wstrzymanie wykonania tych aktów oraz ewentualnie czy wniosek ten został przyjęty, czy odrzucony.

37 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem procedura przewidziana w art. 267 TFUE stanowi instrument współpracy między Trybunałem i sądami krajowymi i powierza sądom krajowym odpowiedzialność za dokonanie w świetle konkretnych okoliczności sprawy oceny zarówno niezbędności orzeczenia prejudycjalnego dla wydania wyroku, jak i znaczenia dla sprawy pytań skierowanych do Trybunału (wyrok z dnia 12 października 2017 r., Kubicka, C-218/16, EU:C:2017:755, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Nawet jeśli postanowienie odsyłające, pod rygorem uznania za niedopuszczalne, powinno dochować wymogów zawartych w art. 94 regulaminu postępowania przed Trybunałem (zob. podobnie wyrok z dnia 5 lipca 2016 r., Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, pkt 18, 19, 21), odmowa wydania orzeczenia w przedmiocie pytania prejudycjalnego zadanego przez sąd krajowy jest dopuszczalna tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą wnioskowano, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego, które są konieczne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu przedstawione (wyrok z dnia 12 października 2017 r., Kubicka, C-218/16, EU:C:2017:755, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 W niniejszym wypadku należy stwierdzić, że pytanie zadane w niniejszej sprawie wyraźnie odnosi się do możliwości uzyskania, w ramach postępowania administracyjnego dotyczącego rozstrzygnięcia sporu celnego, a zatem na etapie przed wniesieniem skargi sądowej, wstrzymania wykonania decyzji podatkowej w sprawie celnej i wykazuje związki z odpowiedzią udzieloną przez Trybunał na drugie pytanie analizowane w wyroku z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041).

40 Sąd odsyłający jest zdania, że zasady ustanowione w tym wyroku mogą mieć zastosowanie do zawisłego przed nim sporu, wyraża jednak wątpliwości w kwestii, czy aby można było wyłączyć bezprawność środka przyjętego w sprawie celnej bez uprzedniego wysłuchania podatnika, konieczne jest, by przepisy krajowe gwarantowały temu podatnikowi z jednej strony uprawnienie do zaskarżenia spornego aktu w ramach odwołania w trybie administracyjnym, a po drugie, wstrzymanie wykonania tego aktu jako normalną konsekwencję wniesienia takiego odwołania.

41 W konsekwencji ramy faktyczne i prawne, takie jak przedstawione w postanowieniu odsyłającym, dostarczają uzasadnienia skłaniającego sąd odsyłający do skierowania pytania do Trybunału i są wystarczające do wyjaśnienia pytania zadanego przez sąd odsyłający, dotyczącego zgodności z prawem do bycia wysłuchanym uregulowania krajowego, na którego podstawie adresat decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego jest uprawniony do zaskarżenia tego aktu w ramach odwołania w trybie administracyjnym i złożenia wniosku o wstrzymanie wykonania tego aktu, przy czym wstrzymanie to nie jest normalną i automatyczną konsekwencją wniesienia takiego odwołania w trybie administracyjnym.

42 Ponadto w świetle argumentów rządu włoskiego należy zauważyć, że z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, iż w sprawach celnych wykładnia zasady poszanowania prawa do bycia wysłuchanym jest konieczna dla sądu odsyłającego. W każdym razie, mając na względzie postanowienie odsyłające, nie wydaje się, aby zadane pytanie nie było istotne dla rozstrzygnięcia sporu rozpatrywanego przez sąd odsyłający.

43 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, należy uznać, że pytanie prejudycjalne jest dopuszczalne.

Co do istoty

44 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy prawo każdej osoby do bycia wysłuchanym przed wydaniem decyzji mogącej mieć niekorzystny wpływ na jej interesy należy interpretować w ten sposób, że prawo do obrony adresata decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego wydanej przez organy celne w braku uprzedniego wysłuchania zainteresowanego zostało naruszone, jeżeli przepisy krajowe, które umożliwiają zainteresowanemu zaskarżenie tego aktu w ramach odwołania administracyjnego, ograniczają się do ustanowienia możliwości złożenia wniosku o wstrzymanie wykonania tego aktu do czasu jego ewentualnej zmiany poprzez odesłanie do art. 244 kodeksu celnego i nie przewidują, aby wniesienie odwołania administracyjnego automatycznie wstrzymywało wykonanie tego aktu.

45 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem poszanowanie prawa do obrony stanowi podstawową zasadę prawa Unii, której integralną częścią jest prawo do bycia wysłuchanym (wyrok z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041 pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Zgodnie z tą zasadą, która powinna być stosowana, gdy organ administracyjny ma podjąć w stosunku do danej osoby decyzję, która wiąże się z niekorzystnymi dla niej skutkami, adresaci decyzji, która w sposób odczuwalny oddziałuje na ich interesy, powinni być w stanie skutecznie przedstawić swoje stanowisko odnośnie do elementów, na których organ administracyjny zamierza oprzeć swoją decyzję (wyrok z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 Obowiązek ten ciąży na organach administracyjnych państw członkowskich wówczas, gdy podejmują decyzję należącą do zakresu zastosowania prawa Unii, nawet wtedy, gdy właściwe przepisy nie przewidują wyraźnie takiej formalności (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 grudnia 2008 r., Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, pkt 38; z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 31).

48 W sprawie w postępowaniu głównym sporne przepisy krajowe nie zobowiązują organu dokonującego kontroli celnej do wysłuchania adresatów decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego przed dokonaniem weryfikacji ustaleń i ich ewentualnego sprostowania. Co do zasady zawierają one ograniczenie prawa do bycia wysłuchanym adresatów tych decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, podczas gdy mogą oni przedstawić swoje stanowisko w późniejszej fazie zażalenia administracyjnego.

49 Trybunał przypomniał w tym względzie, że zasada, zgodnie z którą adresat niekorzystnej decyzji musi mieć możliwość przedstawienia swoich uwag przed wydaniem tej decyzji, ma na celu umożliwienie właściwemu organowi użytecznego uwzględnienia wszystkich elementów mających znaczenie dla sprawy. W celu zapewnienia skutecznej ochrony danej osoby lub przedsiębiorstwa zasada ta ma na celu również umożliwienie im skorygowania błędu lub podniesienia takich elementów dotyczących sytuacji osobistej, które przemawiają za jej przyjęciem, za jej nieprzyjęciem lub za taką czy inną treścią tej decyzji (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 grudnia 2008 r., Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, pkt 49; z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 38).

50 Jednak zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ogólna zasada prawa Unii poszanowania praw do obrony nie ma charakteru bezwzględnego, lecz może podlegać ograniczeniom, pod warunkiem, że ograniczenia te rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego, jakim służy omawiane działanie, i że nie stanowią z punktu widzenia realizowanych celów nieproporcjonalnej oraz niedopuszczalnej ingerencji w samą istotę praw w ten sposób gwarantowanych (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 42; z dnia 9 listopada 2017 r., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, pkt 35).

51 Trybunał uznał już, że ogólny interes Unii Europejskiej, a zwłaszcza interes w poborze jej dochodów własnych w jak najkrótszym terminie wymaga, aby kontrola mogła zostać przeprowadzona szybko i skutecznie (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 grudnia 2008 r., Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, pkt 41; z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 54).

52 Ma to miejsce w odniesieniu do decyzji organów celnych.

53 Zgodnie z art. 243 ust. 1 kodeksu celnego każda osoba ma prawo odwołać się od decyzji organów celnych w zakresie stosowania przepisów prawa celnego, która to decyzja dotyczy bezpośrednio i indywidualnie tej osoby. Jednakże wniesienie odwołania dokonane na podstawie art. 243 kodeksu celnego co do zasady nie wstrzymuje wykonania zaskarżonej decyzji na podstawie art. 244 akapit pierwszy tego kodeksu. Jako że odwołanie to nie ma charakteru wstrzymującego, nie uniemożliwia ono natychmiastowego wykonania tejże decyzji. Artykuł 244 akapit drugi kodeksu celnego umożliwia jednakże organom celnym – w wypadku gdy mają one uzasadnione powody, by sądzić, że zaskarżona decyzja jest sprzeczna z przepisami prawa celnego, lub gdy istnieje obawa spowodowania nieodwracalnej szkody dla osoby zainteresowanej – wstrzymanie w całości lub w części wykonania takiej decyzji.

54 W postanowieniu odsyłającym sąd krajowy wskazuje, że krajowe postępowanie w sprawie zażalenia na akty wydane przez organy celne nie powoduje automatycznego wstrzymania wykonania decyzji mającej niekorzystne skutki i jej natychmiastowej niewykonalności.

55 Z orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że taka okoliczność może mieć pewne znaczenie przy badaniu ewentualnego uzasadnienia ograniczenia prawa do bycia wysłuchanym przed wydaniem decyzji niekorzystnej dla adresata (wyrok z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 65).

56 Niemniej jednak przy braku jakiegokolwiek wysłuchania poprzedzającego wezwanie do zapłaty wniesienie zażalenia na to wezwanie do zapłaty lub odwołania od niego nie musiałoby nieuchronnie skutkować automatycznym wstrzymaniem wykonania rzeczonego wezwania do zapłaty, aby zapewnione było poszanowanie prawa do bycia wysłuchanym w ramach tego zażalenia lub odwołania (wyrok z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 67).

57 Istotne jest natomiast, aby krajowe postępowanie administracyjne w sprawie zażalenia na akty wydane przez organy celne gwarantowało pełną skuteczność prawa Unii, a w niniejszej sprawie przepisów art. 244 kodeksu celnego.

58 W odniesieniu do decyzji o pobraniu należności celnych, ze względu na ogólny interes Unii polegający na poborze dochodów własnych w jak najkrótszym terminie, art. 244 akapit drugi kodeksu celnego przewiduje, iż wniesienie odwołania od decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego powoduje wstrzymanie wykonania tej decyzji jedynie wtedy, gdy występują uzasadnione powody, by sądzić, że zaskarżona decyzja jest sprzeczna z przepisami prawa celnego, lub gdy istnieje obawa spowodowania nieodwracalnej szkody dla osoby zainteresowanej (zob. podobnie wyrok z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 68).

59 Jako że przepisy prawa Unii, takie jak przepisy kodeksu celnego, należy interpretować w świetle praw podstawowych, które zgodnie z utrwalonym orzecznictwem stanowią integralną część podstawowych zasad prawnych, których poszanowanie zapewnia Trybunał, krajowe przepisy wdrażające przesłanki przewidziane w art. 244 akapit drugi kodeksu celnego w celu wstrzymania wykonania powinny zapewniać, w razie braku wcześniejszego wysłuchania, że przesłanki te nie będą stosowane lub

interpretowane w sposób zawężający (zob. podobnie wyrok z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 69, 70).

60 W sprawie w postępowaniu głównym sąd odsyłający wskazuje, że wstrzymanie wykonania decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego może być przyznane tylko wtedy, gdy spełnione są przesłanki przewidziane w art. 244 kodeksu celnego, przy czym nie precyzuje kryteriów stosowanych przez urzędy agencji celnej w celu oceny przyznania tego wstrzymania. W tym względzie nic nie wynika też z tekstu okólnika nr 41 D z dnia 17 czerwca 2002 r., który ogranicza się do odesłania do przesłanek wskazanych w art. 244 kodeksu celnego.

61 W sytuacji gdy adresat decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego takich jak będące przedmiotem postępowania głównego ma możliwość uzyskania wstrzymania wykonania rzeczonych aktów do czasu ich ewentualnej zmiany i gdy w ramach postępowania administracyjnego przesłanki przewidziane w art. 244 kodeksu celnego nie są stosowane w sposób zawężający, czego ocena należy do sądu odsyłającego, nie ma zagrożenia poszanowania prawa do obrony adresata decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

62 W każdym razie należy podkreślić, że nałożony na sąd krajowy obowiązek zagwarantowania pełnej skuteczności prawa Unii nie zawsze skutkuje uchyleniem zaskarżonej decyzji, jeżeli została ona wydana z naruszeniem prawa do obrony. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem naruszenie prawa do obrony, a w szczególności prawa do bycia wysłuchanym prowadzi do stwierdzenia nieważności decyzji wydanej po zakończeniu danego postępowania administracyjnego tylko wówczas, gdy w braku tego naruszenia postępowanie mogłoby doprowadzić do odmiennego rezultatu (wyroki: z dnia 10 września 2013 r., G. i R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, pkt 38; z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 78, 79).

63 W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że prawo każdej osoby do bycia wysłuchanym przed wydaniem jakiejkolwiek decyzji mogącej mieć niekorzystny wpływ na jej interesy należy interpretować w ten sposób, że prawo do obrony adresata decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego wydanej przez organy celne w braku uprzedniego wysłuchania zainteresowanego nie zostało naruszone, jeżeli przepisy krajowe, które umożliwiają zainteresowanemu zaskarżenie tego aktu w ramach odwołania w trybie administracyjnym ograniczają się do ustanowienia możliwości złożenia wniosku o wstrzymanie wykonania tego aktu do czasu jego ewentualnej zmiany poprzez odesłanie do art. 244 kodeksu celnego i nie przewidują, aby wniesienie odwołania w trybie administracyjnym automatycznie wstrzymywało wykonanie tego aktu, o ile stosowanie art. 244 akapit drugi kodeksu celnego przez organy celne nie ogranicza przyznania wstrzymania wykonania, jeżeli istnieją powody, by sądzić, że zaskarżona decyzja jest sprzeczna z przepisami prawa celnego, lub gdy istnieje obawa spowodowania nieodwracalnej szkody dla osoby zainteresowanej.

W przedmiocie kosztów

64 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 (siódma izba) orzeka, co następuje:

Prawo każdej osoby do bycia wysłuchanym przed wydaniem jakiejkolwiek decyzji mogącej mieć niekorzystny wpływ na jej interesy należy interpretować w ten sposób, że prawo do obrony adresata decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego wydanej przez organy celne w braku uprzedniego wysłuchania zainteresowanego nie zostało naruszone, jeżeli przepisy krajowe, które umożliwiają zainteresowanemu zaskarżenie tego aktu w ramach

odwołania w trybie administracyjnym ograniczają się do ustanowienia możliwości złożenia wniosku o wstrzymanie wykonania tego aktu do czasu jego ewentualnej zmiany poprzez odesłanie do art. 244 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny, zmienionego rozporządzeniem (WE) nr 2700/2000 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 listopada 2000 r., i nie przewidują, aby wniesienie odwołania w trybie administracyjnym automatycznie wstrzymywało wykonanie tego aktu, o ile stosowanie art. 244 akapit drugi rzeczonego rozporządzenia przez organy celne nie ogranicza przyznania wstrzymania wykonania, jeżeli istnieją powody, by sądzić, że zaskarżona decyzja jest sprzeczna z przepisami prawa celnego, lub gdy istnieje obawa spowodowania nieodwracalnej szkody dla osoby zainteresowanej.

Podpisy