Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MACIEJA SZPUNARA
przedstawiona w dniu 16 lipca 2015 r.[1]

Sprawa C-319/14

B&S Global Transit Center BV
przeciwko
Staatssecretaris van Financiën

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy)]

Odesłanie prejudycjalne — Wspólnotowy kodeks celny — Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 — Artykuły 203 i 204 — Procedura tranzytu zewnętrznego — Powstanie długu celnego — Usunięcie spod dozoru celnego — Niewykonanie obowiązku — Brak zakończenia procedury tranzytu zewnętrznego — Wywóz towarów objętych procedurą tranzytu zewnętrznego poza obszar celny Unii

1. Trybunał Sprawiedliwości wielokrotnie analizował już problem powstania długu celnego w wyniku uchybienia obowiązkom wynikającym z procedury tranzytu zewnętrznego, jednak przypadek tego rodzaju jak w niniejszej sprawie ma charakter precedensu. Trybunał będzie miał zatem możliwość doprecyzowania swojego orzecznictwa w tym zakresie.

Ramy prawne

2. Ramy prawne niniejszej sprawy stanowią przepisy rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny[2], zmienionego rozporządzeniem Rady (WE) nr 1791/2006 z dnia 20 listopada 2006 r. (zwanego dalej „kodeksem celnym"), oraz rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92[3], zmienionego rozporządzeniem Komisji (WE) nr 214/2007 z dnia 28 lutego 2007 r. (zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym"), w wersjach mających zastosowanie do dnia 30 czerwca 2008 r.[4].

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dz.U. L 302, s. 1.

3 — Dz.U. L 253, s. 1.

4 — Wersje te znajdują zastosowanie do okoliczności faktycznych postępowania głównego. Niektóre decyzje będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym zostały wydane po dniu 30 czerwca 2008 r., a w postanowieniu odsyłającym zasugerowano, że również wersja rozporządzenia wykonawczego obowiązującego po tej dacie może być brana pod uwagę przez sądy krajowe. W każdym wypadku różnice pomiędzy tymi wersjami, jeśli chodzi o przepisy mające znaczenie dla niniejszej sprawy, są jedynie redakcyjne (zob. również przypis 5).

3. Artykuł 37, art. 91 ust. 1 lit. a), art. 92, art. 203 ust. 1 i art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego stanowią:

„Artykuł 37

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.

[…]

Artykuł 91

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;

[…]

Artykuł 92

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.

[…]

Artykuł 203

1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

— usunięcia spod dozoru celnego towaru podlegającego należnościom przywozowym.

[…]

Artykuł 204

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[…]

[…]

w przypadkach innych niż te określone w artykule 203, chyba że zostanie potwierdzone, iż uchybienia te nie miały istotnego znaczenia dla prawidłowego przeprowadzenia składowania czasowego lub odpowiedniej procedury celnej.

[…]”.

4. Artykuł 361 ust. 1, art. 363, art. 365 ust. 1, 2 i 3, art. 859 pkt 6 i art. 860 rozporządzenia wykonawczego stanowią:

„Artykuł 361

1. Towary oraz karty 4 i 5 zgłoszenia tranzytowego należy przedstawić w urzędzie przeznaczenia.

[…]

Artykuł 363

Właściwe organy państwa członkowskiego przeznaczenia niezwłocznie odsyłają kartę 5 zgłoszenia tranzytowego organom celnym państwa członkowskiego wyjścia, a najpóźniej w ciągu ośmiu dni od dnia, w którym procedura tranzytowa została zakończona.

[…]

Artykuł 365

1. Jeżeli karta 5 zgłoszenia tranzytowego nie zostanie zwrócona organom celnym państwa członkowskiego wywozu w terminie dwóch miesięcy, licząc od dnia przyjęcia zgłoszenia tranzytowego, organy informują o tym głównego zobowiązanego, wzywając do dostarczenia dowodu, że procedura została zakończona.

[…]

2. Dowód określony w ust. 1 może zostać dostarczony organom celnym w formie dokumentu poświadczonego przez organy celne państwa członkowskiego przeznaczenia, potwierdzającego tożsamość danych towarów i stwierdzającego, że zostały one zgłoszone w urzędzie przeznaczenia lub, w przypadku stosowania art. 406, upoważnionemu odbiorcy.

3. Procedurę tranzytu wspólnotowego uważa się za zakończoną również wtedy, gdy główny zobowiązany przedstawi, zgodnie z wymogami organów celnych, dokument celny umieszczenia pod nadzorem celnym w państwie trzecim lub jego kopię bądź fotokopię, potwierdzającą tożsamość danych towarów. Kopia lub fotokopia tego dokumentu musi zostać odpowiednio poświadczona, jako będąca odpisem, przez organ, który poświadczył oryginalne dokumenty, przez władze zainteresowanych

państw trzecich lub przez władze jednego z państw członkowskich[5].

[…]

Artykuł 859

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:

[…]

6) w przypadku towaru składowanego czasowo lub objętego procedurą celną, wyprowadzanie tego towaru poza obszar Wspólnoty […] bez spełnienia niezbędnych formalności;

[…]

Artykuł 860

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”.

Okoliczności leżące u podstaw sporu w postępowaniu głównym, postępowanie i pytania prejudycjalne

5. B&S Global Transit Center BV, spółka prawa niderlandzkiego, świadczy usługi logistyczne. W dniach 2 lipca 2006 r., 13 sierpnia i 18 grudnia 2007 r. dokonała zgłoszenia towarów (produktów spożywczych) do procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego. W zgłoszeniu tym jako urząd celny wyjścia wskazano Moerdijk (Niderlandy), a jako urzędy celne przeznaczenia, odpowiednio, Bremerhaven (Niemcy), Antwerpię (Belgia) i Bremerhaven.

5 — Niniejsza wersja art. 365 rozporządzenia wykonawczego znajdowała zastosowanie do dnia 30 czerwca 2009 r. Jednocześnie, począwszy od dnia 1 lipca 2008 r., zastosowanie znajdował art. 366 w nowym brzmieniu, wynikającym z rozporządzenia Komisji (WE) nr 1192/2008 z dnia 17 listopada 2008 r. zmieniającego rozporządzenie nr 2454/93 (Dz.U. L 329), który stanowi:
„1. Dowód, że procedura zakończyła się w terminie określonym w zgłoszeniu, może zostać dostarczony przez głównego zobowiązanego organom celnym, zgodnie z ich wymogami, w formie dokumentu poświadczonego przez organy celne państwa członkowskiego przeznaczenia, potwierdzającego tożsamość danych towarów i stwierdzającego, że zostały one przedstawione w urzędzie przeznaczenia, lub – przypadku stosowania art. 406 – u upoważnionego odbiorcy.
2. Procedurę tranzytu wspólnotowego uważa się za zakończoną także wtedy, gdy główny zobowiązany przedstawi organom celnym, zgodnie z ich wymogami, jeden z poniższych dokumentów potwierdzających tożsamość towarów:
a) dokument celny wystawiony w kraju trzecim, dotyczący objęcia towarów przeznaczeniem celnym;
b) dokument sporządzony w państwie trzecim, poświadczony przez organy celne tego państwa i potwierdzający, że towary są uznane za znajdujące się w swobodnym obrocie w tym państwie.
3. Dokumenty wyszczególnione w ust. 2 mogą być zastąpione przez ich kopie lub fotokopie, odpowiednio poświadczone przez organ, który poświadczył oryginalny dokument, przez organy danego państwa trzeciego albo organy jednego z państw członkowskich”.
Nałożenie się na siebie okresów obowiązywania jest prawdopodobnie konsekwencją błędu w określeniu poszczególnych dat wejścia w życie zmian w rozporządzeniu wykonawczym dokonanych w drodze rozporządzenia nr 1192/2008.

6. W dniach 4 sierpnia 2006 r., 26 września 2007 r. i 24 stycznia 2008 r. urząd celny wyjścia poinformował skarżącą w postępowaniu głównym, że nie wpłynęło do niego wymagane potwierdzenie zwrotne, i zwrócił się o przedstawienie dowodu na okoliczność, iż procedura została zakończona. Skarżąca w postępowaniu głównym złożyła w odpowiedzi dokumenty handlowe, takie jak konosamenty („bills of lading") wystawione przez przewoźnika, jednak brak było wśród nich dokumentów celnych. Organy celne wystąpiły zatem do urzędów celnych przeznaczenia z wnioskami o poszukiwanie stosownie do art. 366 rozporządzenia wykonawczego. W odpowiedzi rzeczone urzędy celne poinformowały, że nie dostarczono im ani towarów, ani towarzyszących im dokumentów.

7. Uznając, że dokumenty przedstawione przez skarżącą w postępowaniu głównym nie stanowią dowodu na zakończenie procedury tranzytu wspólnotowego i że w konsekwencji doszło do powstania długu celnego na podstawie art. 203 kodeksu celnego, niderlandzkie organy celne skierowały do skarżącej w postępowaniu głównym w dniach 24 maja 2007 r., 1 lipca i 4 listopada 2008 r. wezwania do zapłaty. W toku postępowania odwoławczego skarżąca w postępowaniu głównym przedstawiła potwierdzenia odbioru spornych towarów wystawione przez odbiorców tych towarów, to jest przez siły zbrojne stacjonujące w imieniu Organizacji Narodów Zjednoczonych (ONZ) w Abidżanie (Wybrzeże Kości Słoninowej), przez siły zbrojne stacjonujące w imieniu Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego (NATO) w Kabulu (Afganistan) i przez siły zbrojne stacjonujące w imieniu ONZ w Port-au-Prince (Haiti). Organy celne, uznawszy przedstawione dokumenty za niewystarczające, utrzymały wezwania do zapłaty w mocy.

8. Na skutek odwołania wniesionego przez skarżącą w postępowaniu głównym do Rechtbank te Haarlem sąd ten stwierdził nieważność decyzji władz celnych, orzekając, że uchybienia zarzucane skarżącej w postępowaniu głównym podlegają uregulowaniu art. 204 kodeksu celnego w związku z art. 859 pkt 6 rozporządzenia wykonawczego i nie powodują powstania długu celnego. Wyrok ten został następnie uchylony w postępowaniu odwoławczym przez Gerechtshof te Amsterdam, od którego to orzeczenia skarżąca w postępowaniu głównym wniosła skargę kasacyjną do sądu odsyłającego.

9. W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 203 i 204 kodeksu celnego w związku z art. 859 (w szczególności pkt 6) rozporządzenia wykonawczego należy interpretować w ten sposób, że w przypadkach, w których procedura tranzytu nie została zakończona, choć jednak zostały przedłożone dokumenty, które świadczą o tym, iż towary zostały wyprowadzone z obszaru celnego Unii Europejskiej, niezakończenie to nie prowadzi do powstania długu celnego w przywozie w związku z usunięciem towarów spod dozoru celnego w rozumieniu art. 203 kodeksu celnego, lecz co do zasady do powstania długu celnego w przywozie na podstawie art. 204 tego kodeksu?

2) Czy art. 859 pkt 6 rozporządzenia wykonawczego należy interpretować w ten sposób, że dotyczy on wyłącznie niewykonania obowiązków (albo jednego z obowiązków) w związku z (ponownym) wywozem towarów, jak stanowią art. 182 i 183 kodeksu celnego? Albo czy fragment zdania »bez spełnienia niezbędnych formalności« należy pojmować w taki sposób, że pod pojęciem »niezbędych formalności« należy rozumieć także formalności, których trzeba dokonać przed (ponownym) wywozem w celu zakończenia procedury celnej, którą zostały objęte towary?

3) Czy art. 859 in initio i tiret trzecie rozporządzenia wykonawczego, w wypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na poprzednie pytanie, należy interpretować w ten sposób, że okoliczność, iż ww. w pytaniu drugim formalności celne nie zostały wypełnione, nie uniemożliwia, w przypadku takim jak w niniejszej sprawie – gdzie na podstawie dokumentów wykazano, że towary po dokonaniu tranzytu w ramach Unii zostały wywiezione z obszaru celnego Unii – przyjęcia wypełnienia przesłanki, że »wszystkie formalności konieczne w celu uregulowania sytuacji towarów są następnie przeprowadzane [dokonane]«?".

10. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do sekretariatu Trybunału w dniu 3 lipca 2014 r. Uwagi na piśmie zostały przedstawione przez skarżącą w postępowaniu głównym, przez rządy włoski i niderlandzki, a także przez Komisję Europejską. Skarżąca w postępowaniu głównym, rząd niderlandzki oraz Komisja były reprezentowane na rozprawie, która odbyła się w dniu 20 maja 2015 r.

Analiza

11. Na pytania prejudycjalne należy odpowiedzieć w kolejności, w jakiej zostały zadane. Na samym początku należy podkreślić, że biorąc pod uwagę odpowiedź, jaką proponuję, by Trybunał udzielił na pierwsze pytanie prejudycjalne, pytania drugie i trzecie rozważę jedynie pomocniczo.

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

12. Zgodnie z brzmieniem art. 204 ust. 1 kodeksu celnego przepis ten znajduje zastosowanie „w przypadkach innych niż te określone w [art.] 203" tego kodeksu. Na wstępie należy zatem odpowiedzieć na pytanie, czy art. 203 kodeksu celnego znajduje zastosowanie, by następnie ewentualnie przenalizować zastosowanie art. 204 tego kodeksu [6].

13. W drodze pierwszego pytania prejudycjalnego sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 203 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że okoliczność, iż towar objęty procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego opuszcza obszar celny Unii bez przedstawienia go w urzędzie celnym przeznaczenia tego tranzytu, a zobowiązany z tytułu tej procedury nie jest w stanie przedstawić dokumentów celnych pochodzących z państwa trzeciego, o których to dokumentach mowa w art. 365 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego, powoduje powstanie długu celnego w rozumieniu tego przepisu z uwagi na usunięcie towaru spod dozoru celnego.

Uwaga wstępna

14. Na wstępie należy zaznaczyć, że sąd odsyłający zdaje się wychodzić z założenia, zgodnie z którym w postępowaniu głównym procedura tranzytu nie została zakończona, ponieważ, po pierwsze, bezsporne jest, iż towary nie zostały przedstawione w urzędach celnych przeznaczenia, i po drugie, ponieważ dokumenty przedstawione przez skarżącą w postępowaniu głównym, w szczególności potwierdzenia odbioru towarów wystawione przez odbiorców tych towarów, to jest przez siły zbrojne ONZ i NATO, nie spełniają wymogów z art. 365 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego.

15. Założenie to uważam za prawidłowe, w szczególności w zakresie kwalifikacji wyżej wymienionych potwierdzeń odbioru towarów. Artykuł 365 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego stanowi bowiem środek łagodzący procedurę tranzytu celnego, pozwalający przyjąć, wobec braku dowodów pochodzących od państw członkowskich, że procedura została zakończona w oparciu o dokumenty potwierdzające opuszczenie przez towary terytorium celnego Unii. Jednakże przybycie towarów do państwa trzeciego powinno zostać poświadczone przez organy celne tego państwa. W ten sposób nadzór sprawowany przez organy celne państwa trzeciego zastępuje w pewien sposób nadzór sprawowany przez organy celne państw członkowskich.

16. Artykuł 365 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego jest w tym zakresie kategoryczny: jedynie dokument pochodzący od organów celnych państwa trzeciego – z wyłączeniem wszelkich innych dokumentów – pozwala uznać procedurę tranzytu celnego za zakończoną. Nowe brzmienie tego przepisu, zawarte w nowym art. 366 ust. 2 rozporządzenia wykonawczego [7], nie modyfikuje tej zasady,

6 — Zobacz podobnie w szczególności wyroki: Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90, pkt 28–30); X (C-480/12, EU:C:2014:329, pkt 31–33).

7 — Zobacz przypis 5.

gdyż przy wystawianiu dokumentu stanowiącego dowód zakończenia procedury tranzytu celnego w dalszym ciągu wymaga się udziału organów celnych państwa trzeciego. Powyższa ścisła interpretacja znajduje potwierdzenie w *Podręczniku w zakresie procedur tranzytowych* Komisji [8], zgodnie z którym „[c]hodzi wyłącznie o dokumenty o charakterze celnym (deklaracje celne, zaświadczenia o poddaniu procedurze celnej lub przydzielenia przeznaczenia celnego) poświadczone przez organy celne państwa trzeciego przeznaczenia i pozwalające właściwym organom państwa pochodzenia na rzeczywiste potwierdzenie, iż dotyczą one przedmiotowych towarów, które rzeczywiście opuściły terytorium umawiających się stron/Wspólnoty” [9]. Powyższe stanowi wyraz pewnego zaufania do dokumentów pochodzących od organów celnych państw obcych, które są w stanie zweryfikować i potwierdzić w zadowalający sposób tożsamość towarów, ich niezmieniony charakter (w tym w zakresie opakowania i pieczęci) oraz ich zgodność z dokumentami celnymi państw członkowskich.

17. Skarżąca w postępowaniu głównym w swoich uwagach na piśmie zdaje się sugerować, że to niedostatki w funkcjonowaniu organów celnych państw przeznaczenia pozwoliły na wprowadzenie spornych towarów na terytorium tych państw bez kontroli celnej i że z tego powodu dokumenty wystawione przez międzynarodowe siły zbrojne, odbiorców przesyłek, powinny być uważane za równie wiarygodne jak dokumenty celne – jeżeli nie bardziej wiarygodne od tych dokumentów. Jednakże nawet przy założeniu, że tak jest, art. 365 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego nie pozwala na przyjęcie jako dowodu zakończenia procedury tranzytu – jak ma to miejsce w stosunku do dokumentów celnych z państwa trzeciego – dokumentów pochodzących od odbiorcy przesyłki, nawet jeśli odbiorcą tym jest podmiot oficjalny, taki jak międzynarodowe siły zbrojne [10]. Przywileje i immunitety, z których korzystają zwykle te siły, pozostają bez wpływu na ów fakt, gdyż przywilej celny pozwala na import towarów ze zwolnieniem z opłat celnych, jednak nie bez wiedzy organów celnych.

18. Jeśli chodzi o argument skarżącej w postępowaniu głównym podniesiony na rozprawie, zgodnie z którym przedmiotowe towary zostały zgłoszone w urzędzie przeznaczenia, a ten nie dokonał ich rejestracji lub wydania wymaganego dokumentu, również on musi zostać oddalony. Skarżąca w postępowaniu głównym jest bowiem podmiotem profesjonalnym, od którego można wymagać szczególnej staranności. Jej zadaniem było zatem dopilnowanie, by wszystkie formalności, które są jej doskonale znane, zostały dopełnione. W każdym razie sądy krajowe w postępowaniu głównym uznają za bezsporną okoliczność, że towary nie zostały przedstawione w urzędach celnych przeznaczenia.

19. Sąd odsyłający prawidłowo uznał zatem dokumenty przedstawione przez skarżącą w postępowaniu głównym za niewystarczające do uznania procedury tranzytu celnego za zakończoną [11].

Wykładnia art. 203 kodeksu celnego

20. Należy teraz ustalić, czy opuszczenie obszaru celnego Unii przez towary podlegające procedurze tranzytu, w okolicznościach mających miejsce w postępowaniu głównym, stanowi usunięcie towaru spod dozoru celnego w rozumieniu art. 203 kodeksu celnego.

8 — Dokument TAXUD/801/2004, dostępny pod adresem internetowym Komisji we wszystkich językach urzędowych. Podręcznik ten ma na celu zagwarantowanie jednolitego stosowania rozporządzenia celnego na terenie całej Unii Europejskiej.

9 — Punkt 3.4.2.2 akapit drugi *Podręcznika w zakresie procedur tranzytowych* (s. 282).

10 — Inaczej mogłoby być jedynie wówczas, gdyby siły te miały za zadanie zastąpienie organów celnych państw przyjmujących. W takim przypadku działałyby one jednak jako organy celne, a nie jako odbiorcy towarów.

11 — Komisja, zapytana o tę kwestię na rozprawie, również potwierdziła, że w jej ocenie procedura tranzytu będąca przedmiotem postępowania głównego nie została zakończona.

21. Kodeks celny nie definiuje pojęcia „usunięcia spod dozoru celnego”. Jednakże art. 4 pkt 13 kodeksu celnego zawiera pojęcie „dozoru [organów] celn[ych]”, który to dozór 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”. Uważam, że powyższe pojęcie, zastosowane jedynie kilkakrotnie w rozporządzeniu wykonawczym, należy uważać za odpowiadające pojęciu „dozoru celnego”.

22. Konkretne zdefiniowanie pojęcia „usunięcia spod dozoru celnego” należy zatem do Trybunału. Zgodnie z utrwalonym obecnie sformułowaniem pojęcie to należy rozumieć jako odnoszące się do każdego działania albo zaniechania, które spowodowałoby, choćby chwilowe, utrudnienie właściwym organom celnym dostępu do towarów pod dozorem celnym i dokonanie kontroli przewidzianej w art. 37 ust. 1 kodeksu celnego [12]. Należy zatem przeanalizować, czy powyższa definicja obejmuje okoliczności sprawy w postępowaniu głównym.

23. W wyroku Honeywell Aerospace [13] Trybunał zdaje się wprawdzie przyjmować za oczywisty fakt, że brak przedstawienia towarów podlegających procedurze tranzytu w urzędzie przeznaczenia powoduje powstanie długu celnego w rozumieniu art. 203 kodeksu celnego [14], niemniej jednak sprawa ta dotyczyła zaginionych towarów, których losy pozostały nieznane. Uważam, że konieczne jest dokonanie oceny, czy stanowisko to znajduje zastosowanie do towarów, które najprawdopodobniej opuściły obszar celny Unii, przeprowadzenie głębszej analizy w tym względzie i zweryfikowanie, czy najnowsze orzecznictwo dostarcza w tym zakresie nowych elementów.

24. Zgodnie z art. 37 ust. 1 kodeksu celnego „towary wprowadzane na obszar celny Unii podlegają […] dozorowi celnemu. Mogą one podlegać kontroli celnej […]”. Kontrola ta ma na celu, zgodnie z definicją zawartą w art. 4 pkt 14 kodeksu celnego „zapewnieni[e] prawidłowego stosowania przepisów celnych i innych przepisów dotyczących wwozu, wywozu, tranzytu, przewozu i końcowego wykorzystania towarów” znajdujących się pod dozorem celnym. Cel tego przepisu jest taki sam jak w definicji „dozoru [organów] celn[ych]”, o którym mowa w pkt 21 niniejszej opinii, i zmierza do zagwarantowania właściwego stosowania przepisów. W konsekwencji, jakkolwiek taka kontrola może nastąpić w każdym czasie, dozór celny musi przybierać formę kontroli celnych przede wszystkim w momentach „kluczowych” dla właściwego stosowania przepisów.

25. Jeśli chodzi o towary objęte procedurą tranzytu zewnętrznego, tymi kluczowymi momentami są przede wszystkim moment rozpoczęcia i zakończenia procedury. Kontrolując w tych dwóch momentach towary i towarzyszące im dokumenty oraz porównując dane, organy celne weryfikują, czy procedura została przeprowadzona i zakończona w sposób prawidłowy, co oznacza, że przepisy zostały właściwie zastosowane. W przypadku procedury tranzytu kontrole te przeprowadzane są w urzędach wywozu i przeznaczenia. Jeżeli towary nie zostały przedstawione w urzędzie przeznaczenia, a zobowiązany nie przedstawił dowodów zakończenia procedury, o których mowa w art. 365 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego, to cel kontroli celnych, a co za tym idzie, dozoru celnego, nie został osiągnięty.

26. Brak przedstawienia towarów w urzędzie przeznaczenia uniemożliwia zatem organom celnym przeprowadzenie kontroli w momencie kluczowym dla właściwego funkcjonowania procedury tranzytu i stanowi w konsekwencji usunięcie spod dozoru celnego.

12 — Zobacz w szczególności wyroki: D. Wandel (C-66/99, EU:C:2001:69, pkt 47); X (C-480/12, EU:C:2014:329, pkt 34).

13 — Wyrok C-300/03, EU:C:2005:43.

14 — Zobacz pkt 20 wyroku.

27. Okoliczność, że towary te znajdowały się najprawdopodobniej [15] poza terytorium celnym Unii, jest nieistotna, gdyż dozór *celny* (zwany zresztą również „dozorem organów celnych") ma sens jedynie wtedy, gdy to *organy celne* czuwają nad losem towarów oddanych pod ich dozór. Przyjęcie, że nie doszło do usunięcia towarów spod dozoru celnego, ponieważ przewoźnik lub odbiorca towarów zapewnił, przy braku jakiejkolwiek kontroli celnej, że opuściły one terytorium celne Unii, byłoby wewnętrznie sprzeczne.

28. Z tego powodu nie mogę zgodzić się ze stanowiskiem Komisji wyrażonym w jej uwagach na piśmie, zgodnie z którym w sprawie w postępowaniu głównym nie doszło do usunięcia spod dozoru celnego, ponieważ organy celne mogły przeprowadzić ewentualną kontrolę w czasie, gdy przedmiotowe towary znajdowały się na terytorium celnym Unii. Znaczenie ma tu nie sama teoretyczna możliwość przeprowadzenia kontroli w dowolnym momencie, lecz niemożliwość jej przeprowadzenia w momencie koniecznym do zapewnienia właściwego stosowania przepisów, to jest w momencie zakończenia procedury. Przeciwnie zatem, niż argumentowała Komisja w toku rozprawy, w przypadku procedury tranzytu fakt, że procedura nie została właściwe zakończona z powodu braku przedstawienia towarów w urzędzie przeznaczenia, stanowi usunięcie towarów spod dozoru celnego.

29. Uważam, że powyższej interpretacji nie podważa wyrok X [16]. Wyrok ten dotyczy sytuacji zupełnie różnej od sytuacji w postępowaniu głównym, to jest takiej, w której towary podlegające procedurze tranzytu zostały przedstawione w urzędzie przeznaczenia, jednak ze znacznym i nieuzasadnionym opóźnieniem. W wyroku tym Trybunał orzekł, że w takich okolicznościach powrót towarów w niezmienionym stanie pod dozór celny, eliminujący ryzyko wprowadzenia towarów do obrotu gospodarczego na terytorium Unii bez ich oclenia, wyłącza powstanie długu celnego w rozumieniu art. 203 kodeksu celnego [17].

30. Jednakże z wyroku X nie można wywieść ogólnej zasady, zgodnie z którą zastosowanie art. 203 kodeksu celnego wymaga zawsze rzeczywistego zmaterializowania się ryzyka wprowadzenia przedmiotowych towarów do obrotu gospodarczego. Na dowód: w wyroku SEK Zollagentur [18], wydanym zaledwie dwa miesiące po wyroku X, Trybunał stwierdził powstanie długu celnego z powodu zaledwie rozłączenia towarów i towarzyszących im dokumentów celnych, w sytuacji gdy towary te nie opuściły nawet magazynu, w którym były przechowywane, a zatem bez najmniejszego ryzyka wprowadzenia ich do obrotu gospodarczego.

31. Jeśli chodzi o wątpliwość odnośnie do kwestii, czy fakt, że towary najprawdopodobniej opuściły terytorium celne Unii, nie eliminuje ryzyka wprowadzenia ich do obrotu gospodarczego, podobnie jak ich powrót pod dozór celny, wykluczając w ten sposób stosowanie art. 203 kodeksu celnego, należy wskazać, że podobne stanowisko przedstawione zostało już przez rzecznika generalnego A. Tizzana w opinii w sprawie Hamann International [19]. Jednakże jego propozycja nie została przyjęta w wyroku Trybunału [20], pomimo że w sprawie tej organy celne mogły upewnić się co do rzeczywistego opuszczenia przez towary terytorium Unii [21]. W związku z tym uważam, że powyższego stanowiska tym bardziej nie należy uwzględniać w okolicznościach postępowania głównego, w których fakt opuszczenia powyższego terytorium przez towary został, z punktu widzenia dozoru celnego, stwierdzony jedynie w sposób nieformalny.

15 — W postępowaniu głównym Rechtbank te Haarlem przyjął ten fakt za ustalony i nie zamierzam podawać go w wątpliwość.

16 — Wyrok C-480/12, EU:C:2014:329.

17 — Zobacz wyrok X (C-480/12, EU:C:2014:329, pkt 37).

18 — Wyrok C-75/13, EU:C:2014:1759.

19 — Zobacz opinia rzecznika generalnego A. Tizzana w sprawie Hamann International (C-337/01, EU:C:2003:344, pkt 48–62).

20 — Zobacz wyrok Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90, pkt 31, 32).

21 — W sprawie zakończonej wyrokiem Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90) towary opuściły terytorium Unii zgodnie ze wszystkimi przepisami obowiązującymi w zakresie eksportu. Stwierdzone usunięcie spod dozoru celnego nastąpiło wcześniej, to jest w trakcie przemieszczania tych towarów w kierunku granicy.

32. Wreszcie nie przekonuje mnie przedstawione na rozprawie stanowisko Komisji, zgodnie z którym w przypadku odmiennej interpretacji nie istniałoby ryzyko regularnego unikania przez przedsiębiorców przedstawiania towarów przeznaczonych do powrotnego wywozu w urzędzie przeznaczenia, gdyż łatwiejsze byłoby dla nich zawsze dopełnienie formalności niż udowodnienie przed sądem faktu opuszczenia przez towary terytorium celnego Unii.

33. Po pierwsze, twierdzenie to pomija wykładnię art. 204 kodeksu celnego. Tymczasem nawet jeżeli Trybunał nie dojdzie do wniosku, że doszło do usunięcia towarów spod dozoru celnego, to nie przesądza to o możliwości stwierdzenia powstania długu celnego w oparciu o art. 204 [22].

34. Po drugie, nawet jeśli rozpatrywać argument Komisji in abstracto, nie wydaje mi się on uzasadniony. Gdyby w niniejszej sprawie Trybunał stwierdził brak usunięcia towarów spod dozoru celnego, wykładnia ta byłaby wiążąca nie tylko dla sądów krajowych państw członkowskich, lecz także dla organów celnych, które zostałyby w praktyce zmuszone do akceptowania różnych przedstawianych przez zainteresowanych dowodów opuszczenia terytorium przez towary. Procedura tranzytu utraciłaby zatem cały swój sens, w każdym razie w przypadku towarów przeznaczonych do powtórnego wywozu.

35. W świetle powyższych rozważań proponuję, by Trybunał odpowiedział na pierwsze pytanie prejudycjalne, że art. 203 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, iż okoliczność, że towary objęte wspólnotową procedurą tranzytu zewnętrznego zostały wyprowadzone z obszaru celnego Unii bez przedstawienia tych towarów w urzędzie celnym przeznaczenia tego tranzytu, a zobowiązany z tytułu tranzytu nie jest w stanie przedstawić dokumentów celnych pochodzących od organów państwa trzeciego, o których mowa w art. 365 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego, powoduje powstanie długu celnego z uwagi na usunięcie towaru spod dozoru celnego.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych drugiego i trzeciego

36. Na wypadek gdyby Trybunał nie przyjął mojej propozycji odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne, przeanalizuję również pytanie drugie. Odpowiedź na pytanie trzecie jest ściśle związana z odpowiedzią, jaka zostanie udzielona na pytanie drugie. Pytanie to omówię zatem jedynie krótko, aby zachować pełność wywodu.

W przedmiocie pytania drugiego

37. W ramach drugiego pytania prejudycjalnego sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 859 pkt 6 rozporządzenia wykonawczego w związku z art. 204 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że obejmuje on sytuację towarów objętych wspólnotową procedurą tranzytu zewnętrznego, które opuściły terytorium Unii bez zakończenia tej procedury.

38. Dla przypomnienia, zgodnie z art. 204 kodeksu celnego, niewykonanie jednego z obowiązków wynikających ze stosowania procedury celnej powoduje co do zasady powstanie długu celnego w stosunku do tego towaru. Inaczej może być tylko wówczas, gdy „zostanie potwierdzone, iż uchybienia te nie miały istotnego znaczenia dla prawidłowego przeprowadzenia […] odpowiedniej procedury celnej”. Artykuł 859 rozporządzenia wykonawczego uściśla ten przepis kodeksu celnego, ustanawiając zamknięty katalog uchybień, co do których uznaje się, że nie mają istotnego znaczenia dla przeprowadzenia odpowiednich procedur celnych.

22 — Zobacz moja propozycja odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne.

39. Artykuł 859 rozporządzenia wykonawczego należy zatem interpretować w świetle art. 204 kodeksu celnego. Wprawdzie kategoryczne sformułowanie powyższego przepisu art. 859 – „[z]a niemające znaczącego wpływu […] uważa się następujące uchybienia" – może być w pierwszej chwili mylące, niemniej jednak wydaje się oczywiste, że art. 859 rozporządzenia wykonawczego nie może wprowadzać normy sprzecznej z normą z art. 204 kodeksu celnego, w stosunku do którego jest on przepisem wykonawczym, ani go zmieniać [23]. W związku z powyższym, jeżeli art. 204 kodeksu celnego dotyczy uchybień niemających znaczącego wpływu na właściwe funkcjonowanie procedury celnej, art. 859 rozporządzenia wykonawczego nie może być interpretowany w sposób pozwalający na wprowadzenie do jego zakresu stosowania uchybień mających taki charakter.

40. Tymczasem, jak wskazałem w pkt 14–19 niniejszej opinii, uchybienie takie jak rozpatrywane w niniejszej sprawie ma niezaprzeczalnie wpływ na właściwe funkcjonowanie procedury tranzytu, gdyż uniemożliwia właściwe jej zakończenie. Uchybienie to nie może zatem podlegać art. 859 pkt 6 rozporządzenia wykonawczego bez naruszenia art. 204 kodeksu celnego.

41. Na wypadek gdyby Trybunał nie przyjął mojej propozycji odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne, proponuję zatem, by na drugie pytanie prejudycjalne Trybunał odpowiedział, że art. 859 pkt 6 rozporządzenia wykonawczego w związku z art. 204 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, iż nie obejmuje on sytuacji towarów objętych wspólnotową procedurą tranzytu zewnętrznego, które opuściły terytorium Unii bez zakończenia tej procedury.

W przedmiocie pytania trzeciego

42. W ramach trzeciego pytania prejudycjalnego sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 859 tiret trzecie rozporządzenia wykonawczego należy interpretować w ten sposób, że zawarta w nim przesłanka zostaje spełniona w sytuacji, gdy towary objęte wspólnotową procedurą tranzytu zewnętrznego opuściły terytorium Unii bez zakończenia tej procedury.

43. Artykuł 859 rozporządzenia wykonawczego zawiera oprócz listy uchybień objętych tym przepisem, opartych na specyficznych przesłankach, w trzech tiret zdania wstępnego ogólne warunki stosowania owego przepisu. Dwa z tych tiret dotyczą, jeśli można tak powiedzieć, powodów uchybienia. Należy ustalić, czy uchybienie nie stanowiło próby usunięcia towaru spod dozoru celnego oraz czy nie było spowodowane oczywistym niedbalstwem ze strony osoby zainteresowanej. Jeżeli występuje jedna z powyższych sytuacji, czego ustalenie leży w gestii sądów krajowych, to uchybienie nie może korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 204 kodeksu celnego.

44. Warunek zawarty w tiret trzecim art. 859 rozporządzenia wykonawczego znajduje zastosowanie jedynie wówczas, gdy „wszystkie formalności konieczne w celu uregulowania sytuacji towarów są następnie przeprowadzane". Jako że warunek ten dotyczy kwestii, czy uchybienie może zostać uznane za niemające znaczącego wpływu na właściwe funkcjonowanie danej procedury, może być on rozpatrywany jedynie w kontekście tej procedury.

45. Tymczasem w przypadku uchybienia uniemożliwiającego zakończenie procedury warunek ten nie może zostać spełniony. Uregulowanie tej sytuacji będzie miało miejsce, jednak poprzez stwierdzenie powstania długu celnego i jego zapłatę (lub, ewentualnie, poprzez jego zwrot lub umorzenie na podstawie art. 239 kodeksu celnego), co nie stanowi przypadku, o którym mowa w art. 859 tiret trzecie rozporządzenia wykonawczego.

46. A zatem, z uwagi na odpowiedź, którą proponuję udzielić na drugie pytanie prejudycjalne, odpowiedź na pytanie trzecie może być wyłącznie przecząca.

23 — Zobacz także podobnie wyrok Söhl & Söhlke (C-48/98, EU:C:1999:548, pkt 36, 38).

Wnioski

47. W świetle całości powyższych rozważań proponuję udzielić następującej odpowiedzi na pytania zadane przez Hoge Raad der Nederlanden:

Artykuł 203 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny, zmienionego rozporządzeniem Rady (WE) nr 1791/2006 z dnia 20 listopada 2006 r., należy interpretować w ten sposób, że okoliczność, iż towary objęte wspólnotową procedurą tranzytu zewnętrznego zostały wyprowadzone z obszaru celnego Unii Europejskiej bez przedstawienia tych towarów w urzędzie celnym przeznaczenia tego tranzytu, a zobowiązany z tytułu tranzytu nie jest w stanie przedstawić dokumentów celnych pochodzących od organów państwa trzeciego, o których mowa w art. 365 ust. 3 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny, zmienionego rozporządzeniem Komisji (WE) nr 214/2007 Komisji z dnia 28 lutego 2007 r., powoduje powstanie długu celnego z uwagi na usunięcie towaru spod dozoru celnego.