Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØE
przedstawiona w dniu 17 grudnia 2015 r.[1]

Sprawa C-528/14

X
przeciwko
Staatssecretaris van Financiën

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

Wspólna taryfa celna — Rozporządzenie (WE) nr 1186/2009 — Artykuł 3 i nast. — Zwolnienie z należności celnych przywozowych — Mienie osobiste — Przeniesienie miejsca zamieszkania z kraju trzeciego na obszar Unii Europejskiej — Pojęcie „miejsca zamieszkania" — Wyłączenie możliwości posiadania miejsca zamieszkania jednocześnie w kraju trzecim i w państwie członkowskim Unii — Kryteria określenia miejsca zamieszkania

I – **Wprowadzenie**

1. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przedstawiony przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy w Niderlandach) dotyczy wykładni art. 3 i nast. rozporządzenia Rady (WE) nr 1186/2009 z dnia 16 listopada 2009 r. ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych[2]. Ów art. 3 pozwala osobie fizycznej przenoszącej swoje „miejsce zamieszkania" z kraju trzeciego na obszar celny Unii Europejskiej na skorzystanie z takiego zwolnienia w stosunku do przywożonego przy tej okazji mienia osobistego.

2. Niniejsze odesłanie prejudycjalne wpisuje się w ramy sporu pomiędzy X a Staatssecretaris van Financiën (ministerstwem finansów Niderlandów) w przedmiocie odmowy zwolnienia z należności celnych przywozowych mienia osobistego przywiezionego przez zainteresowanego do Niderlandów w związku z wyjazdem z Kataru, gdzie zamieszkiwał on i pracował przez trzy i pół roku. Zdaniem władz celnych zwolnienie z należności celnych przewidziane w wyżej wymienionym art. 3 nie znajduje zastosowania w niniejszej sprawie, ponieważ przez cały powyższy okres miejscem zamieszkania X pozostawały Niderlandy.

3. Sąd odsyłający zwraca się do Trybunału przede wszystkim z pytaniem dotyczącym tego, czy dla celów stosowania rozporządzenia nr 1186/2009 dopuszcza się, by osoba fizyczna miała miejsce zamieszkania równocześnie zarówno w państwie członkowskim, jak i w kraju trzecim. W przypadku pozytywnej odpowiedzi na to pytanie sąd odsyłający pyta następnie, czy zwolnienie z należności celnych na podstawie art. 3 tego rozporządzenia może zostać wykonane od momentu, gdy zainteresowany opuścił miejsce zamieszkania w kraju trzecim. W przypadku odpowiedzi przeczącej, a więc jeżeli nie dopuszcza się posiadania dwóch miejsc zamieszkania w tych ramach, sąd odsyłający

1 — Język oryginału: francuski.
2 — Dz.U. L 324, s. 23.

wnosi wreszcie o podanie kryteriów, jakie należy stosować dla ustalenia miejsca zamieszkania osoby fizycznej w rozumieniu tego przepisu, w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, gdy osoba taka utrzymywała więzi zarówno osobiste, jak i zawodowe w kraju trzecim oraz więzi wyłącznie osobiste w państwie członkowskim.

II – **Ramy prawne**

A – *Rozporządzenie nr 1186/2009*

4. Rozporządzenie Rady (EWG) nr 918/83 z dnia 28 marca 1983 r. dotyczące ustanowienia wspólnotowego systemu zwolnień celnych [3], stanowiące tekst podstawowy w tym względzie, zostało uchylone i ujednolicone rozporządzeniem nr 1186/2009.

5. Motywy 2–4 rozporządzenia nr 1186/2009 stanowią:

„(2) Z powodu braku wyraźnych odstępstw [Z wyjątkiem szczególnych odstępstw], przyjętych zgodnie z postanowieniami traktatu, cła wynikające ze Wspólnej taryfy celnej mają zastosowanie do wszystkich towarów przywożonych do Wspólnoty […].

(3) Jednakże w pewnych ściśle określonych okolicznościach, kiedy na mocy specjalnych warunków, na jakich towary są przywożone, gdy nie występuje zwyczajowa potrzeba ochrony gospodarki, takie opodatkowanie nie jest uzasadnione.

(4) Pożądane jest, żeby w takich okolicznościach wprowadzone zostały uzgodnienia, pozwalające na zastosowanie zwolnień z należności celnych przywozowych, którymi zwykle towary są obciążone, jako że uzgodnienia takie występują tradycyjnie w większości systemów przepisów prawa celnego”.

6. Artykuły 3–11 rozporządzenia nr 1186/2009 zawarte są w tytule II, zatytułowanym „Zwolnienie z należności celnych”, w rozdziale I, dotyczącym „mienia osobistego należącego do osób fizycznych, przenoszących swoje miejsce zamieszkania z państwa [kraju] trzeciego na obszar Wspólnoty”.

7. Artykuł 3 stanowi, że „[z] zastrzeżeniem art. 4–11 zwolnione z należności celnych przywozowych jest mienie osobiste przywożone przez osoby fizyczne przenoszące swoje miejsce zamieszkania z państwa [kraju] trzeciego na obszar celny Wspólnoty”.

8. Artykuł 4 ust. 1 stanowi, że „[z]wolnienie ograniczone jest do mienia osobistego, które:

a) z wyjątkiem szczególnie uzasadnionych okoliczności, pozostawało w posiadaniu oraz, w przypadku towarów nieprzeznaczonych do konsumpcji, było używane przez osobę zainteresowaną w jej poprzednim miejscu zamieszkania przez co najmniej sześć miesięcy przed datą, w której osoba zainteresowana przestała zamieszkiwać w państwie [kraju] trzecim, które opuściła;

b) jest przeznaczone do użytku w takim samym celu w nowym stałym miejscu zamieszkania”.

9. Zgodnie z art. 5 ust. 1 „[z]wolnienie może zostać udzielone tylko osobom, których miejsce zamieszkania znajdowało się poza obszarem celnym Wspólnoty nieprzerwanie przez okres co najmniej 12 miesięcy”.

10. Artykuł 6 wymienia mienie osobiste, w stosunku do którego nie stosuje się zwolnienia.

3 — Dz. U. L 105, s. 1.

11. Zgodnie z art. 7 ust. 1 „[z] wyjątkiem szczególnych przypadków, zwolnienie przyznawane jest tylko w przypadku mienia osobistego dopuszczonego do swobodnego obrotu w ciągu 12 miesięcy od daty ustalenia [ustanowienia] przez osobę zainteresowaną miejsca zamieszkania na obszarze celnym Wspólnoty".

12. Artykuł 8 ust. 1 i 2 stanowi, że „[w] ciągu 12 miesięcy od daty dopuszczenia do swobodnego obrotu, mienie osobiste, które zostało zwolnione z należności celnych przywozowych, nie może być pożyczane, oddawane w zastaw, wynajmowane lub odstępowane, odpłatnie lub nieodpłatnie, bez uprzedniego poinformowania o tym właściwych organów", pod rygorem obowiązku uiszczenia należności celnych przywozowych na zasadach określonych w ust. 2 tego przepisu.

13. Artykuł 9 ust. 1 stanowi, że „[w] drodze odstępstwa od przepisów art. 7 ust. 1, mienie osobiste dopuszczone do swobodnego obrotu może zostać zwolnione z należności celnych przywozowych, zanim osoba zainteresowana ustali [ustanowi] swoje miejsce zamieszkania na obszarze celnym Wspólnoty, pod warunkiem że osoba ta zobowiąże się do faktycznego ustalenia [ustanowienia] tam swojego miejsca zamieszkania w terminie sześciu miesięcy".

14. Stosownie do art. 10 ust. 1, „[j]eśli w związku ze zobowiązaniami zawodowymi, osoba zainteresowana opuszcza państwo trzecie [kraj trzeci], w którym miała miejsce zamieszkania, nie ustalając [nie ustanawiając] jednocześnie swojego miejsca zamieszkania na obszarze celnym Wspólnoty, mając jednak zamiar uczynić to ostatecznie, właściwe organy mogą udzielić zwolnienia z należności celnych przywozowych mienia osobistego, które osoba ta przewozi w tym celu na wspomniany obszar celny".

15. Artykuł 11 dopuszcza również możliwość odstąpienia przez właściwe organy celne od stosowania niektórych warunków zwolnienia z należności przywozowych, „jeżeli osoba musi przenieść swoje miejsce zamieszkania z państwa [kraju] trzeciego na obszar celny Wspólnoty w wyniku wyjątkowych okoliczności natury politycznej".

B – *Dyrektywy 83/182 i 83/183*

16. Dyrektywa Rady 83/182/EWG z dnia 28 marca 1983 r. dotyczy zwolnień podatkowych we Wspólnocie, dotyczących niektórych środków transportu czasowo wwożonych do jednego państwa członkowskiego z innego państwa członkowskiego[4]. Artykuł 7 tej dyrektywy, zatytułowany „Przepisy ogólne określające miejsce zamieszkania", stanowi w ust. 1, że:

„Dla celów niniejszej dyrektywy »zwykłe miejsce zamieszkania« oznacza miejsce, w którym osoba fizyczna przebywa przez co najmniej 185 dni w każdym roku kalendarzowym, ze względu na swoje więzi osobiste i zawodowe, w przypadku osoby niezwiązanej z tym miejscem zawodowo, ze względu na osobiste powiązania, które wskazują na istnienie ścisłych więzi między tą osobą a miejscem, w którym mieszka.

Jednakże za zwykłe miejsce zamieszkania osoby, związanej zawodowo z innym miejscem niż jej więzi osobiste i która w rezultacie przebywa w różnych miejscach w dwóch lub więcej państwach członkowskich, uważa się miejsce, z którym jest związana osobiście przy założeniu, że ta osoba regularnie tam powraca […]".

4 — Dz.U. L 105, s. 59.

17. Dyrektywa Rady 83/183/EWG z dnia 28 marca 1983 r. w sprawie zwolnień od podatku stosowanych do przywozu na stałe z państw członkowskich majątku prywatnego osób fizycznych [5] została uchylona dyrektywą 2009/55/WE [6]. Brzmienie art. 6 ust. 1 obydwu tych dyrektyw jest identyczne jak brzmienie art. 7 ust. l dyrektywy 83/182.

III – **Spór w postępowaniu głównym, pytania prejudycjalne i postępowanie przed Trybunałem**

18. X mieszkał i pracował w Niderlandach, a w okresie od 1 marca 2008 r. do 1 sierpnia 2011 r. pracował w Katarze. W powyższym kraju trzecim korzystał z mieszkania udostępnionego przez jego pracodawcę oraz utrzymywał kontakty służbowe i osobiste. W powyższym okresie X przebywał 281 dni poza Katarem. W tych dniach odwiedzał swoją małżonkę, swoje pełnoletnie dzieci i rodzinę, pozostałe w Niderlandach, oraz wyjeżdżał do innych krajów na urlop. Jego żona, która pracowała w Niderlandach, odwiedziła go w Katarze sześciokrotnie, przebywając tam łącznie 83 dni.

19. W perspektywie swojego powrotu do Niderlandów X złożył do niderlandzkich organów celnych wniosek o wydanie zezwolenia na przywóz mienia osobistego z Kataru na obszar celny Unii Europejskiej z zastosowaniem zwolnienia na podstawie art. 3 rozporządzenia nr 1186/2009. Inspektor celny odmówił wydania zezwolenia z tego względu, że w wypadku zainteresowanego nie można mówić o przeniesieniu miejsca zamieszkania do Niderlandów w rozumieniu powyższego przepisu, gdyż w okresie pobytu w Katarze X zachował swoje „miejsce zamieszkania" w Niderlandach i nigdy nie znajdowało się ono w kraju trzecim.

20. X odwołał się od powyższej decyzji do Rechtbank te Haarlem (sądu w Haarlemie), który uwzględnił odwołanie. Inspektor celny odwołał się do Gerechtshof Amsterdam (sądu apelacyjnego w Amsterdamie), który postanowieniem z dnia 4 lipca 2013 r. uchylił zaskarżone orzeczenie.

21. Sąd odsyłający wskazał, że w uzasadnieniu swojego wyroku Gerechtshof stwierdził, odwołując się do wyroków Trybunału [7], że zwykłym miejscem zamieszkania w rozumieniu wskazanego art. 3 jest miejsce, w którym dana osoba ma stały ośrodek swoich interesów. Przyjąwszy, iż w niniejszej sprawie, w świetle więzi osobistych i służbowych, nie jest możliwe jednoznaczne ustalenie, gdzie znajdował się stały ośrodek interesów X, Gerechtshof orzekł, że w takim przypadku pierwszeństwo należy przyznać więzom osobistym, i w oparciu o powyższe przyjął, że przez cały rozpatrywany okres miejsce zamieszkania X znajdowało się w Niderlandach.

22. X wniósł kasację od tego wyroku do Hoge Raad der Nederlanden (sądu najwyższego w Niderlandach), argumentując, że zważywszy, iż miał on więzy osobiste równocześnie w dwóch krajach, okoliczność, że więzy służbowe utrzymywał wyłącznie w Katarze, powinna mieć kluczowe znaczenie pozwalające na ustalenie tego miejsca zamieszkania w kraju trzecim, co umożliwiałoby skorzystanie ze zwolnienia na podstawie art. 3 rozporządzenia nr 1186/2009.

5 — Dz.U. L 105, s. 64.

6 — Dyrektywa Rady z dnia 25 maja 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku stosowanych do sprowadzania na stałe majątku osobistego z państw członkowskich (Dz.U. L 145, s. 36).

7 — Postanowienie odsyłające wskazuje w tym zakresie, że Gerechtshof odwołał się do wyroków: Ryborg, C-297/89, EU:C:1991:160; Louloudakis, C-262/99, EU:C:2001:407; a także Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, odnoszących się do interpretacji dyrektyw 83/182 i 83/183.

23. W tych okolicznościach, postanowieniem z dnia 14 listopada 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 listopada 2014 r., Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy w Niderlandach) zawiesił postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy rozporządzenie nr 1186/2009 dopuszcza możliwość, by osoba fizyczna miała miejsce zamieszkania równocześnie zarówno w państwie członkowskim, jak i w kraju trzecim, a jeżeli tak, to czy przewidziane w art. 3 zwolnienie z należności celnych stosuje się wtedy do mienia osobistego, które zostało przemieszczone do Unii Europejskiej w ramach opuszczenia [przez tę osobę fizyczną] miejsca zamieszkania w kraju trzecim?

2) Jeżeli rozporządzenie nr 1186/2009 wyklucza podwójne miejsce zamieszkania, a rozważenie wszystkich okoliczności nie wystarcza do określenia jednego miejsca zamieszkania, na podstawie jakiej reguły lub z pomocą jakich kryteriów należy wtedy określić, do celów stosowania tego rozporządzenia, w jakim kraju zainteresowany posiada miejsce zamieszkania w przypadku takim jak niniejszy, w którym w kraju trzecim posiada on zarówno więzy zarówno osobiste, jak i zawodowe, a w państwie członkowskim więzy osobiste?”.

24. X, rząd niderlandzki oraz Komisja Europejska przedstawili uwagi na piśmie. Rozprawa nie została przeprowadzona.

IV – **Analiza**

A – *W przedmiocie wyłączenia dopuszczalności ustanowienia miejsca zamieszkania w rozumieniu rozporządzenia nr 1186/2009 równocześnie w kraju trzecim i w państwie członkowskim*

1. Uwagi wstępne

25. W ramach pierwszego pytania prejudycjalnego, które składa się z dwóch części, sąd odsyłający zwraca się do Trybunału przede wszystkim o wyjaśnienie, czy dla celów stosowania rozporządzenia nr 1186/2009 [8] dopuszczalne jest, by osoba fizyczna miała w tym samym okresie dwa różne miejsce zamieszkania, a dokładniej – by miała miejsce zamieszkania równocześnie w państwie członkowskim i w kraju trzecim. Następnie, w przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na powyższe pytanie, do Trybunału wniesiono o wyjaśnienie, czy zwolnienie z należności celnych przewidziane w art. 3 powyższego rozporządzenia stosuje się do mienia osobistego, które zostało przemieszczone do Unii w ramach opuszczenia miejsca zamieszkania w kraju trzecim.

26. Sąd odsyłający, mając na względzie stanowisko przyjęte przez Gerechtshof Amsterdam (sąd apelacyjny w Amsterdamie) [9], powziął wątpliwość co do sposobu, w jaki należy interpretować pojęcie „miejsca zamieszkania” w rozumieniu tego rozporządzenia w okolicznościach takich jak w niniejszym sporze, przypominając, że w niniejszej sprawie X dzielił swoją obecność oraz więzi pomiędzy Niderlandami a Katarem przez okres kilku kolejnych lat. Sąd odsyłający uważa, że cele realizowane

8 — Na wstępie podkreślić należy, że wykładnia pojęcia „miejsca zamieszkania”, którym posługuje się sąd odsyłający, odnosi się nie tylko do art. 3–11 rozporządzenia nr 1186/2009, które znajdują zastosowanie w postępowaniu głównym, ale również do pozostałych przepisów tego rozporządzenia (zob. pkt 28 niniejszej opinii).

9 — Zgodnie z postanowieniem odsyłającym, „[o]rzekając, że nie da się jednoznacznie określić, gdzie znajdował się ośrodek interesów X, Gerechtshof orzekł w sposób dorozumiany, że okoliczności prowadzące do przyjęcia wniosku, że zainteresowany ma (zachował) swoje miejsce zamieszkania w Niderlandach [z jednej strony], i okoliczności, które prowadziłyby do wniosku, że zainteresowany miał miejsce zamieszkania w Katarze [z drugiej strony], równoważyły się”.

przez rozporządzenie nr 1186/2009 [10] wydają się w przypadku takim jak niniejszy nie stać na przeszkodzie ani jednoczesnemu istnieniu miejsca zamieszkania w państwie członkowskim i w kraju trzecim, ani zastosowaniu zwolnienia przewidzianego w art. 3 powyższego rozporządzenia, gdyż zainteresowany opuścił swoje miejsce zamieszkania w kraju trzecim i w związku z tym przeniósł swój majątek osobisty do państwa członkowskiego [11].

27. X podniósł, że na pierwsze pytanie prejudycjalne należy udzielić odpowiedzi w ten sposób, iż stosowanie art. 3 rozporządzenia nr 1186/2009 powinno być dozwolone w przypadku takim jak w postępowaniu głównym [12]. Ze swojej strony rząd niderlandzki i Komisja bronią tezy, zgodnie z którą przepisy powyższego rozporządzenia wykluczają możliwość, by osoba fizyczna miała w tym samym czasie miejsce zamieszkania zarówno w państwie członkowskim, jak i w kraju trzecim. To drugie podejście jest również zgodne z moim – z powodów przedstawionych poniżej.

2. *W przedmiocie konieczności interpretacji pojęcia „miejsca zamieszkania" w rozumieniu rozporządzenia nr 1186/2009*

28. Jak podkreśliły zarówno sąd odsyłający, jak i rząd niderlandzki i Komisja, w rozporządzeniu nr 1186/2009 brak jest definicji pojęcia „miejsca zamieszkania", podczas gdy pojęcie to pojawia się nie tylko w art. 3–11, które są istotne dla niniejszej sprawy, ale także, w szczególności w wersji francuskiej, w art. 12, 13, 17 i 81. Podobnie było w przypadku rozporządzenia nr 918/83, którego przedmiotem było ustanowienie wspólnotowego systemu zwolnień celnych, uchylonego rozporządzeniem nr 1186/2009, przejmującego postanowienia zawarte w tym wcześniejszym akcie prawnym bez zmiany ich treści [13].

29. Milczenie powyższych rozporządzeń w tym zakresie jest tym bardziej godne uwagi, że po pierwsze, Komisja umieściła definicję pojęcia „miejsca zamieszkania" w swojej pierwotnej propozycji, która doprowadziła do przyjęcia rozporządzenia nr 918/83 [14], co stanowi kwestię szczególną, do której powrócę później [15], oraz po drugie, że ustawodawca zdecydował się na umieszczenie wspólnej definicji w dyrektywach 83/182 i 83/183 odnoszących się do zwolnień podatkowych [16], które zostały przyjęte w tym samym dniu, co rozporządzenie nr 918/83.

10 — W tym względzie sąd powołuje wyroki: Treimanis, C-487/11, EU:C:2012:556, pkt 24–26; Wencel, C-589/10, EU:C:2013:303. Na tym etapie podkreślam już, że ostatni z tych wyroków może być powoływany jedynie tytułem analogii, gdyż dotyczy interpretacji postanowień rozporządzenia Rady (EWG) nr 1408/71 z dnia 14 czerwca 1971 r. w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych i ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie, w wersji zmienionej i uaktualnionej rozporządzeniem Rady (WE) nr 118/97 z dnia 2 grudnia 1996 r. (Dz.U. z 1997 r., L 28, s. 1).

11 — Tymczasem sąd odsyłający niuansuje to ostatnie twierdzenie, wskazując, że można również uznać, iż nie nastąpiło faktyczne przeniesienie miejsca zamieszkania w rozumieniu wskazanego artykułu, „biorąc pod uwagę, że miejsce zamieszkania w kraju trzecim zostało w rzeczywistości jedynie opuszczone".

12 — Ściślej, X podnosi przede wszystkim, że w rozważanym okresie nie posiadał on jednocześnie dwóch miejsc zamieszkania, ponieważ nie posiadał już „miejsca zamieszkania w Niderlandach", gdzie udawał się jedynie na „wizyty", i że odpowiedź na to pytanie będzie miała charakter czysto teoretyczny. Tytułem uzupełnienia, jeśli miałaby zostać przyjęta inna analiza stanu faktycznego, X twierdził, że możliwe jest ustalenie miejsca pobytu jednocześnie w państwie członkowskim i w kraju trzecim oraz że w tym przypadku mógłby korzystać ze zwolnienia z należności celnych przewidzianych w art. 3, ponieważ jego miejsce zamieszkania w Niderlandach było „mniej ważne" niż „ważniejsze" miejsce zamieszkania znajdujące się w Katarze.

13 — W propozycji z dnia 11 grudnia 2008 r., która doprowadziła do przyjęcia rozporządzenia nr 1186/2009 [COM(2008) 842 wersja ostateczna], Komisja stwierdziła, że „[n]owe rozporządzenie zastąpiło różne zawarte w nim akty prawne [zob. załącznik V do tej propozycji]; całkowicie zachowuje ono ich treść i ogranicza się wyłącznie do ich przegrupowania, dokonując *jedynie formalnych zmian* wymaganych przez proces kodyfikacji" (wyróżnienie w oryginale).

14 — Propozycja z dnia 12 marca 1979 [COM(79) 104 wersja ostateczna].

15 — W przedmiocie definicji, która została zaproponowana przez Komisję, i wskazówek, jakie może ona wnieść w kontekście odpowiedzi zarówno na pierwsze, jak i drugie z pytań postawionych w niniejszej sprawie, zob., odpowiednio, pkt 35 i 71 niniejszej opinii.

16 — Zobacz przepisy dyrektyw wymienionych w pkt 16 i 17 niniejszej opinii.

30. O ile Trybunał udzielił już wskazówek co do definicji „miejsca zamieszkania” w rozumieniu dyrektyw 83/182 [17] oraz 83/183 [18], o tyle jednak nie wypowiedział się jeszcze, według mojej wiedzy, co do wykładni tego pojęcia w rozumieniu rozporządzenia ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych. Co prawda kilka wyroków Trybunału odnosi się do interpretacji przepisów rozporządzeń nr 918/83 i nr 1186/2009, umożliwiając w szczególności określenie przedmiotowego zakresu stosowania około 30 kategorii zwolnień od opłat celnych ustanowionych w tych aktach prawnych, jednak sprawy te odnoszą się do innych pojęć [19].

31. Co się tyczy warunków interpretacji, przypominam, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zarówno względy jednolitego stosowania prawa Unii, jak i zasada równości wskazują na to, że treści przepisu prawa Unii, który dla określenia jego znaczenia i zakresu nie zawiera wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich, należy zwykle nadać w całej Unii autonomiczną i jednolitą wykładnię, którą należy ustalić, uwzględniając kontekst przepisu i cel danego uregulowania [20].

32. Tymczasem rozporządzenie nr 1186/2009 nie definiuje pojęcia „miejsca zamieszkania”, którym posługuje się ono w szczególności do określenia warunków stosowania art. 3 i nast., ale nie zawiera również wyraźnego odesłania do przepisów krajowych w celu ustalenia znaczenia tego pojęcia. W związku z tym, dla celów stosowania ogółu postanowień tego rozporządzenia, pojęcie to należy traktować jako autonomiczne pojęcie prawa Unii. Podejście takie znajduje poparcie w stanowisku przyjętym przez Trybunał odnośnie do przepisów rozporządzenia nr 918/83, zastąpionego rozporządzeniem nr 1186/2009, które również nie zawierało definicji użytych w nim pojęć [21].

33. O ile dla dokonania interpretacji powyższego pojęcia autonomicznego konieczne będzie wzięcie pod uwagę kontekstu, w który wpisują się przepisy istotne dla niniejszej sprawy, oraz realizowanych przez nie celów, o tyle w pierwszej kolejności omówię elementy wynikające z brzmienia tych przepisów, ponieważ wydają mi się one w tym przypadku szczególnie istotne.

3. *W przedmiocie wykładni literalnej odpowiednich przepisów*

34. Jak słusznie wskazała Komisja, sposób sformułowania odpowiednich przepisów rozporządzenia nr 1186/2009 nie pozwala w żaden sposób przyjąć, by dla celów zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 3 możliwe było posiadanie miejsca zamieszkania w tym samym czasie w państwie członkowskim oraz w kraju trzecim, mając na uwadze, że nie tylko wskazany art. 3, ale także art. 4, 5, 7, 9, 10 i 11 [22] posługują się w sposób spójny pojęciem „miejsca zamieszkania” w liczbie pojedynczej. Dodam, że podobnie jest w przypadku wszystkich innych artykułów rozporządzenia nr 1186/2009, w których pojawia się to pojęcie [23], i to w każdej z wersji językowych tego rozporządzenia [24].

17 — Zobacz w szczególności wyrok Louloudakis, C-262/99, EU:C:2001:407, pkt 51 i nast. i przytoczone tam orzecznictwo, włączając w to kryteria dla określenia miejsca zamieszkania, które zostały przypomniane w wyroku Komisja/Grecja, C-156/04, EU:C:2007:316, pkt 45, 46.

18 — Zobacz wyrok Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, pkt 54 i nast.

19 — Zobacz w szczególności wyroki: Universität Stuttgart, 303/87, EU:C:1989:128; Schoonbroodt, C-247/97, EU:C:1998:586; Feron, C-170/03, EU:C:2005:176; Har Vaessen Douane Service, C-7/08, EU:C:2009:417; Lietuvos geležinkeliai, C-250/11, EU:C:2012:496; Treimanis, C-487/11, EU:C:2012:556; a także Utopia, C-40/14, EU:C:2014:2389.

20 — Zobacz w szczególności wyroki: Seattle Genetics, C-471/14, EU:C:2015:659, pkt 23 i nast.; a także Axa Belgium, C-494/14, EU:C:2015:692, pkt 21 i nast.

21 — Zobacz wyroki: Feron, C-170/03, EU:C:2005:176, pkt 26 i nast.; a także Treimanis, C-487/11, EU:C:2012:556, pkt 22 i nast.

22 — Artykuły 6 i 8 nie są zawarte na tej liście, gdyż jako odnoszące się do mienia osobistego, które jest wyłączone lub dopuszczone do zwolnienia, nie zawierają pojęcia „miejsca zamieszkania”.

23 — A mianowicie, w szczególności dla wersji francuskiej, art. 12, 13, 17 i 81 rzeczonego rozporządzenia

24 — Oprócz wersji francuskiej zob. w szczególności wersje: hiszpańską („residencia normal”), duńską („saedvanlige opholdssted”), niemiecką („gewöhnlichen Wohnsitz”), angielską („normal place of residence”), włoską („residenza normale”), niderlandzką („normale verblijfplaats”), portugalską („residencia habitual”), rumuńską („reşedinţa obişnuită”) i szwedzką („normala bostad”).

35. W tym względzie należy również stwierdzić, że w pierwotnej wersji propozycji Komisji, która to wersja doprowadziła do przyjęcia rozporządzenia nr 918/83 [25], Komisja przewidziała definicję pojęcia „miejsca zamieszkania” [26], która nie została uwzględniona w ostatecznej wersji tego rozporządzenia, jak również przygotowała szereg przepisów, które odnosiły się do tego pojęcia [27], posługując się wyłącznie liczbą pojedynczą.

36. Powyższe stwierdzenia natury gramatycznej znajdują potwierdzenie w elementach bardziej istotnych. Różne sformułowania zawarte w art. 3–11 rozporządzenia nr 1186/2009 utwierdzają mnie w przekonaniu, że nie jest możliwe, by „miejsce zamieszkania” osoby fizycznej w rozumieniu powyższego rozporządzenia znajdowało się równocześnie w państwie członkowskim i w kraju trzecim dla celów zastosowania tych artykułów.

37. Przede wszystkim podzielam analizę rządu niderlandzkiego, zgodnie z którą z brzmienia art. 3 wynika, że prawo do zwolnienia z należności celnych przewidziane w tym przepisie dotyczy wyłącznie przypadku *przeniesienia* miejsca zamieszkania z kraju trzeciego na obszar celny Unii, a nie sytuacji osoby, która miała już miejsce zamieszkania w państwie członkowskim, a zatem na tym terytorium. Pojęcie przeniesienia, którym posługuje się ustawodawca, zakłada bowiem, przynajmniej pod względem etymologicznym, przemieszczenie tego miejsca zamieszkania pomiędzy miejscem położonym poza Unią a innym miejscem znajdującym się na terytorium Unii. Powyższy wymóg wynika również z tytułu rozdziału zawierającego te rzeczone art. 3–11.

38. Lektura art. 4 potwierdza tę analizę, ponieważ przepis ów odnosi się do mienia, które było używane przez osobę zainteresowaną w jej *„poprzednim* miejscu zamieszkania przez co najmniej sześć miesięcy przed datą, w której osoba zainteresowana przestała zamieszkiwać w *państwie* [*kraju*] *trzecim, które opuściła*” i które to mienie jest przeznaczone do użytku „w *nowym* miejscu zamieszkania” [28]. Sformułowania te sugerują moim zdaniem, że może istnieć tylko jedno „miejsce zamieszkania” w rozumieniu tego rozporządzenia.

39. Podobnie art. 7, 9, 10 i 11, które posługują się tym pojęciem, nie sugerują w żaden sposób, by w tym samym okresie możliwe było połączenie dwóch miejsc zamieszkania, jednego na obszarze celnym Unii, a drugiego poza tym obszarem. Wręcz przeciwnie, przepisy te moim zdaniem wprowadzają wyraźne rozróżnienie pomiędzy miejscem zamieszkania osoby zainteresowanej poza tym terytorium a następnie – na tym terytorium.

40. Wykładnia literalna przepisów rozporządzenia nr 1186/2009 rozpatrywanych w niniejszej sprawie prowadzi do udzielenia odpowiedzi przeczącej na pierwszą część pytania prejudycjalnego postawionego przez sąd odsyłający. Wniosek ten znajduje prima facie potwierdzenie zarówno w świetle systematyki, jak i celów powyższych przepisów.

25 — Wyżej wymieniony wniosek [COM(79) 104 wersja ostateczna].

26 — Zobacz art. 4 ust. 2 wspomnianego wniosku, przytoczony w pkt 71 niniejszej opinii.

27 — Zobacz art. 5, 6, 10, 11, 12, 14, 16, 17, 20 i 71 omawianego wniosku.

28 — Wyróżnienie moje.

4. *W przedmiocie interpretacji kontekstowej odpowiednich przepisów*

41. Z łącznej lektury motywów 2 i 3 i art. 1[29] rozporządzenia nr 1186/2009 wynika, że zasadą jest wspólne opodatkowanie przepływu majątku, który jak w sporze w postępowaniu głównym, przewożony jest na obszar Unii. Jedynie wyjątkowo, „z uwagi na szczególne okoliczności”[30], które są „dokładnie zdefiniowane”, możliwe jest uniknięcie opłat celnych w odniesieniu do mienia importowanego na podstawie powyższego rozporządzenia.

42. Zwolnienie jest zatem przyznawane zainteresowanemu, który wystąpi z takim wnioskiem, pod warunkiem że przedmiotowy przepływ został przeprowadzony zgodnie z warunkami ustanowionymi w powyższym rozporządzeniu. Szczególną cechą korzystnych środków w odniesieniu do zwolnienia z należności celnych jest, po pierwsze, brak ich ogólnego zakresu, ale i, po drugie, ich ostateczny charakter[31].

43. Zwolnienie z należności celnych jest zatem sposobem na ostateczne zwolnienie z oclenia mienia, które zostało importowane w celach szczegółowo określonych przez ustawodawcę Unii, w związku z czym warunki stosowania takiego zwolnienia należy moim zdaniem interpretować co do zasady ściśle[32]. Niemniej jednak powyższe warunki nie mogą być tak rygorystycznie, że mogłoby to powodować utratę skuteczności zwolnienia z należności celnych, w szczególności gdy możliwość skorzystania z tego zwolnienia uzależniona jest od elementów związanych z życiem prywatnym osób zainteresowanych[33]. Ma to zastosowanie w szczególności dla celów interpretacji art. 3 i nast. rozporządzenia nr 1186/2009, które wymagają rzeczywistego przeniesienia miejsca zamieszkania z kraju trzeciego do państwa członkowskiego, aby mienie osoby zainteresowanej zostało objęte zwolnieniem.

44. W tym względzie przypominam, że jak to zostało podniesione przez sąd odsyłający w niniejszej sprawie, Trybunał wykluczył już możliwość posiadania przez osobę jednocześnie dwóch miejsc zamieszkania na terytorium dwóch różnych państw członkowskich, jednakże tylko na potrzeby stosowania rozporządzenia nr 1408/71. Dla uzasadnienia swojej decyzji Trybunał zwrócił uwagę w szczególności, że inne rozwiązanie, polegające na jednoczesnym posiadaniu kilku miejsc zamieszkania, pozbawiłoby wszelkiej skuteczności przepisy wymienionego rozporządzenia, które posługują się miejscem zamieszkania jako łącznikiem dla celów określenia przepisów mających zastosowanie w ramach tego rozporządzenia[34]. Podobnie, możliwość posiadania kilku tak zwanych normalnych miejsc zamieszkania byłaby moim zdaniem sprzeczna z logiką leżącą u podstaw mechanizmu zwolnienia przewidzianego w art. 3 i nast. rozporządzenia nr 1186/2009.

29 — Zgodnie z postanowieniami art. 1, rozporządzenie nr 1186/2009 „określa przypadki, w których ze względu na szczególne okoliczności, stosuje się zwolnienia z należności celnych przywozowych, należności celnych wywozowych oraz ze środków przyjętych na mocy art. 133 traktatu w przypadku gdy towary zostają dopuszczone do swobodnego obrotu lub są wywożone z obszaru celnego Wspólnoty”.

30 — Powyższe ścisłe sformułowanie funkcjonowało również w dawnym art. 184 kodeksu celnego [zob. rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy kodeks celny, Dz.U. L 302, s. 1], stanowiącego podstawę prawną dla interwencji ustawodawcy wspólnotowego w przypadku zwolnienia z należności celnych przywozowych lub należności celnych wywozowych, które zostały zaklasyfikowane do tak zwanych operacji „uprzywilejowanych” (tytuł VI).

31 — Jak wskazano w pkt 1 motywów wskazanej propozycji [COM(79) 104 wersja ostateczna], propozycja ta dzieli zwolnienia celne na ulgi – ponieważ należności celne mają w dalszym ciągu zastosowanie do towarów przywiezionych do innych celów lub przez inne osoby niż wskazane w ramach zwolnienia – oraz na zawieszenie ceł, które stanowi środek o charakterze tymczasowym.

32 — Zobacz analogicznie wyrok Schoonbroodt C-247/97, EU:C:1998:586, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo, w którym to wyroku Trybunał stwierdził, że przepisy przewidujące zawieszenia należności celnych „należy interpretować ściśle, zgodnie z ich treścią, w ten sposób, że nie jest możliwe zastosowanie ich wbrew ich brzmieniu do produktów, do których się nie odnoszą”.

33 — W pkt 1.4 opinii w sprawie propozycji dotyczącej rozporządzenia, które doprowadziło do przyjęcia rozporządzenia nr 918/83 (Dz.U. 1980, C 72, s. 20), Komitet Ekonomiczno-Społeczny zauważył, iż „należy stwierdzić, że omawiana kwestia ma wpływ na życie osób prywatnych i rodzin i nie można przyjąć restrykcyjnego stanowiska”; fragment przytoczony również w wyroku Treimanis, C-487/11, EU:C:2012:556, pkt 26.

34 — Wyrok Wencel, C-589/10, EU:C:2013:303, pkt 48 i nast.

5. *W przedmiocie wykładni teleologicznej odpowiednich przepisów*

45. Stosownie do motywu 3 rozporządzenia nr 1186/2009, który powtarza w istocie motyw drugi rozporządzenia nr 918/83, zwolnienia z należności celnych przewidziane w tych przepisach są uzasadnione faktem, że dopuszcza się brak opodatkowania towarów przywożonych na obszar Unii, „kiedy na mocy specjalnych warunków, na jakich towary są przywożone, nie występuje zwyczajowa potrzeba ochrony gospodarki". Z prac przygotowawczych nad rozporządzeniem nr 918/83 wynika, że uznano, iż w przypadkach, w których szczególne okoliczności przewidziane w tym przepisie zostały spełnione, „towary zwolnione z należności celnych są przywożone na takich warunkach, że nie stanowią one rzeczywistej konkurencji dla podobnych produktów wspólnotowych ani nie stanowią zagrożenia dla zasobów fiskalnych państwa" [35].

46. Oczywiście, możliwość posiadania dwóch miejsc zamieszkania wskazana przez sąd odsyłający może sama w sobie wydawać się zgodna z powyższymi rozważaniami, ponieważ w takiej sytuacji nie wydaje się konieczne odwoływanie się do środków ochrony unijnej gospodarki, które mogłyby prowadzić do wyłączenia zwolnienia z należności celnych. Jednakże uważam, że przyjęte założenie, zgodnie z którym osoba ma miejsce zamieszkania zarówno w państwie członkowskim, jak i w kraju trzecim i przenosi swoje mienie osobiste na terytorium Unii w momencie opuszczenia terytorium tego kraju trzeciego, nie mieści się w hipotezie art. 3 i nast. rozporządzenia nr 1186/2009.

47. Zapytany o wykładnię przepisów rozporządzenia nr 918/83, Trybunał podkreślił bowiem, że „cele, które zamierzał urzeczywistnić prawodawca Unii przy stanowieniu rozporządzenia […] [l]eżą […] po pierwsze w ułatwieniu osiedlania się w danym państwie członkowskim oraz, po drugie, w ułatwieniu pracy organów celnych państw członkowskich" [36]. Wydaje się zatem, że przyjmując zwolnienie z cła od przywozu wspólnotowego wprowadzonego niniejszym rozporządzeniem, ustawodawca działał nie tylko w interesie osób, które powinny były uiścić opłaty celne w związku z ustanowieniem miejsca pobytu w państwie członkowskim, ale miał również na celu ułatwienie zadania służbom państwowym, które byłyby odpowiedzialne za kontrolę opodatkowania towarów przywożonych przy tej okazji. Wszystkie powyższe rozważania mogą zostać moim zdaniem przeniesione na grunt rozporządzenia nr 1186/2009, zważywszy, że dokonano w nim jedynie kodyfikacji przepisów, w szczególności rozporządzenia nr 918/83.

48. Jeśli chodzi w niniejszym przypadku o możliwość posiadania przez osobę „miejsca zamieszkania" w rozumieniu rozporządzenia nr 1186/2009 jednocześnie w państwie członkowskim i w kraju trzecim, uważam, podobnie jak Komisja, że to, co dyrektywa opisuje jako „pełny powrót do miejsca zamieszkania w państwie członkowskim", nie odpowiada wyżej wymienionemu celowi utworzenia nowego miejsca pobytu w państwie członkowskim. W przypadku gdy osoba opuściłaby jedno ze swych miejsc zamieszkania, usytuowane w kraju trzecim, celem zamieszkiwania wyłącznie w innym miejscu zamieszkania, tym *usytuowanym już w państwie członkowskim*, brak byłoby przeniesienia miejsca zamieszkania na obszar celny Unii wymaganego przez art. 3 i nast. tego rozporządzenia.

35 — Wyżej wymieniona opinia Komitetu Ekonomiczno-Społecznego (pkt 1.4). Podobnie, w pkt 4 uzasadnienia ww. wniosku [COM(79) 104 wersja ostateczna] stwierdza się, że zwolnienia mogą być dopuszczone na przywóz mienia używanego przez osoby zamierzające osiedlić się w kraju, gdyż przywóz taki nie ingeruje w krajową produkcję podobnych towarów, w zakresie, w jakim odbywa się to poza wszelkimi względami handlowymi.

36 — Wyrok Treimanis, C-487/11, EU:C:2012:556, pkt 24. Powyższe cele zostały w ten sam sposób określone przez rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura w opinii w sprawie Feron, C-170/03, EU:C:2004:312, pkt 74, odnoszącej się do wniosków rzecznika generalnego A. Saggia w sprawie Heinonen, C-394/97, EU:C:1999:10, pkt 16.

49. Również z międzynarodowych tekstów, które zainspirowały ustawodawcę unijnego, wśród innych źródeł[37], wynika, że elementem decydującym dla uzasadnienia zwolnienia z ceł przywozowych w okolicznościach takich jak wymienione w omawianym art. 3 jest fakt, iż mienie przywożone jest przez osobę fizyczną w kontekście zmiany jej głównego miejsca bytności, nazywanego – w zależności od źródła – miejscem zamieszkania lub miejscem stałego pobytu, z kraju wywozu tego mienia do kraju jego przywozu[38].

50. W konsekwencji uważam, że na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, iż rozporządzenie nr 1186/2009 należy interpretować w ten sposób, że nie jest dopuszczalne, by osoba fizyczna posiadała miejsce zamieszkania jednocześnie zarówno w państwie członkowskim, jak i w kraju trzecim, w szczególności dla celów zastosowania zwolnienia z należności celnych przewidzianego w art. 3 tego rozporządzenia.

6. *W przedmiocie drugiej części pytania pierwszego*

51. Biorąc pod uwagę odpowiedź przeczącą, jakiej proponuję udzielić na pierwszą część pytania pierwszego, uważam, że nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na drugą część tego pytania, które odnosi się do możliwości ewentualnego stosowania art. 3 do mienia osobistego przenoszonego do Unii, w sytuacji gdy zainteresowany przestaje zajmować jedno z miejsc zamieszkania, znajdujące się w kraju trzecim, zważywszy, że to ostatnie pytanie zostało sformułowane przez sąd odsyłający jedynie tytułem uzupełniającym, w przypadku gdyby możliwe było posiadanie jednocześnie dwóch „miejsc zamieszkania" w rozumieniu tego rozporządzenia.

52. W tym względzie podkreślam fakt, że powyższa możliwość wydaje mi się sprzeczna z podstawowym kryterium zawartym w art. 3, zgodnie z którym „osoby fizyczne [wnoszące o skorzystanie z przedmiotowego zwolnienia] *przenoszą swoje miejsce zamieszkania z państwa* [kraju] trzeciego *na obszar celny Wspólnoty*"[39]. Moim zdaniem takie brzmienie przepisu wymaga bowiem bezwzględnie przeniesienia jednego miejsca zamieszkania z kraju trzeciego do państwa członkowskiego. Tymczasem przypadek ten różni się od sytuacji, w której osoba mogłaby opuścić miejsce zamieszkania w kraju trzecim celem osiedlenia się w przyszłości wyłącznie w istniejącym już miejscu zamieszkania w państwie członkowskim, jak zakładał sąd odsyłający[40]. W braku całkowitego spełnienia powyższego kryterium osoba ta nie może powoływać się na zwolnienie przewidziane w powyższym przepisie.

37 — Zobacz pkt 5 i 7 uzasadnienia do wyżej wymienionego wniosku [COM(79) 104 wersja ostateczna], jak również motyw czwarty rozporządzenia nr 918/93, którego brzmienie zostało przejęte w motywie 5 rozporządzenia nr 1186/2009.

38 — Zatem zgodnie z rekomendacją z dnia 5 grudnia 1962 r. Rady Współpracy Celnej (obecnie Światowej Organizacji Celnej) dotyczącą dopuszczenia zwolnienia z należności celnych towarów przywożonych importowanych w związku ze zmianą miejsca zamieszkania (dokument dostępny pod następującym adresem internetowym: http://www.wcoomd.org/fr/about-us/legal-instruments/recommendations/~/media/5E6130F9EAA54352A7710C2CA72ABA2B.ashx), tekst ten został przyjęty celem „ułatwienia *przeniesienia miejsca zamieszkania osoby fizycznej z jednego kraju do drugiego*" i ma na celu „zwolnienie z należności celnych i podatków, bez zakazów i ograniczeń w przywozie o charakterze gospodarczym, towarów przywożonych przez osoby fizyczne podczas *przenoszenia miejsca zamieszkania do kraju przywozu*" (wyróżnienie moje).

39 — Wyróżnienie moje.

40 — Zgodnie z tym samym rozumowaniem rząd niderlandzki podnosi, tytułem uzupełniającym, że w przypadku gdyby Trybunał stwierdził, iż art. 3 rozporządzenia nr 1186/2009 pozwala na jednoczesne posiadanie miejsca zamieszkania w państwie członkowskim i w kraju trzecim, nie oznaczałoby to jeszcze, że dana osoba ma prawo do zwolnienia z należności celnych przewidzianych w tym artykule, podkreślając, że przy takim założeniu, po pierwsze, miejsce zamieszkania w kraju trzecim zostałoby *opuszczone*, a nie przeniesione do obszaru celnego Unii, i po drugie, że miejsce zamieszkania w państwie członkowskim byłoby *utrzymane*, a nie ustanowione.

B – *W przedmiocie kryteriów pozwalających na określenie miejsca zamieszkania osoby fizycznej w rozumieniu rozporządzenia nr 1186/2009*

1. *Uwagi wstępne*

53. Pytanie drugie zostało przedstawione celem rozpoznania, w przypadku gdyby, jak zaproponowałem, Trybunał dokonał interpretacji przepisów rozporządzenia nr 1186/2009 w sposób wykluczający, by dana osoba mogła mieć dwa miejsca zamieszkania w rozumieniu tych przepisów.

54. W świetle zaskarżonego przed sądem odsyłającym postanowienia i twierdzeń X zawartych we wniesionym przez niego odwołaniu sąd ten rozważa, jakie kryteria należy stosować – dla celów zastosowania niniejszego rozporządzenia – dla ustalenia kraju, w którym znajduje się miejsce zamieszkania osoby w okolicznościach takich jak te w sporze w postępowaniu głównym, a mianowicie gdy w danym okresie dana osoba miała więzi zarówno osobiste, jak i zawodowe w kraju trzecim oraz więzi osobiste w państwie członkowskim. W istocie pytanie to wymaga od Trybunału zdefiniowania pojęcia „miejsca zamieszkania" w rozumieniu rozporządzenia nr 1186/2009, a w szczególności określenia elementów przeważających w przypadku kilku łączników.

55. Dla uzasadnienia swojego pytania sąd odsyłający wyjaśnia, że Trybunał przeanalizował już pojęcie „miejsca pobytu" w ramach interpretacji wymienionych powyżej dyrektyw 83/182 i 83/183, które odnoszą się do zwolnienia z należności podatkowych, a nie celnych. Sąd odsyłający zastanawia się, czy i w jakim zakresie elementy definicji pojęcia „miejsca zamieszkania" zawarte w tych dwóch dyrektywach, w szczególności w odniesieniu do wagi powiązań osobistych i powiązań zawodowych, a także związane z nimi wyroki Trybunału [41] są istotne dla celów ustalenia miejsca zamieszkania w rozumieniu rozporządzenia nr 1186/2009. Na poparcie swoich wątpliwości sąd odsyłający podnosi, że cele powyższych dyrektyw różnią się od celów rozporządzenia, oraz zauważa, że spór w postępowaniu głównym różni się od sporów leżących u podstaw spraw uprzednio rozpoznawanych przez Trybunał, gdyż w niniejszej sprawie zainteresowany posiada więzi zawodowe tylko w kraju trzecim, a nie w państwie członkowskim [42].

56. X jest zdania, że odpowiedź na pytanie drugie powinna wpisywać się w linię orzeczniczą Trybunału dotyczącą interpretacji pojęcia „miejsca pobytu" w rozumieniu dyrektywy 83/182 i 83/183, ponieważ rozporządzenie nr 1186/2009 wpisuje się w ten sam kontekst oraz realizuje zasadniczo ten sam cel, co powyższe dyrektywy, jako że jego art. 3 dotyczy również przewozu mienia osobistego osób fizycznych. Podobnie rząd niderlandzki uważa, że przez analogię do powyższych wyroków pierwszeństwo należy przyznać więzom osobistym i że do sądu krajowego będzie należało ustalenie, w którym z miejsc zamieszkania są one najsilniejsze – na podstawie okoliczności faktycznych, których niewyczerpujący wykaz wynika z powyższego orzecznictwa [43].

41 — Sąd ten odsyła do orzeczeń: Ryborg, C-297/89, EU:C:1991:160; Louloudakis, C-262/99, EU:C:2001:407; Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251.

42 — W tym względzie sąd odsyłający przytacza wyrok Louloudakis, C-262/99, EU:C:2001:407, pkt 52, 53, ale zauważa jednak, że w rozporządzeniu nr 1186/2009 brak jest postanowienia porównywalnego do art. 7 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 83/182, zgodnie z którym w pewnych okolicznościach pierwszeństwo należy nadać więziom osobistym, i stwierdza, że w niniejszej sprawie nie wystąpiły tego rodzaju okoliczności.

43 — Odnosząc się do pkt 55 wyroku Louloudakis, C-262/99, EU:C:2001:407, rząd ten wnioskuje, że sąd powinien brać pod uwagę „w szczególności fizyczną obecność, w tym członków rodziny, posiadanie miejsca zamieszkania, miejsce edukacji dzieci, miejsce prowadzenia działalności zawodowej, miejsce prawa własności, więzi administracyjne z władzami publicznymi i organizacjami społecznymi w zakresie, w jakim elementy te odzwierciedlają wolę uzyskania przez daną osobę pewnej stabilności w zakresie więzi, ze względu na ciągłość wynikającą z przyzwyczajeń życiowych, stosunków społecznych i zwyczajnych stosunków zawodowych". Dodaje on ponadto, że należy uwzględnić „okoliczności takie jak kraj pobierania świadczeń emerytalnych, kraj, w którym pracodawca ma siedzibę, i kraj ubezpieczenia zdrowotnego".

57. Komisja uważa natomiast, że definicja pojęcia „miejsca pobytu" taka jak ta zawarta w dyrektywach 83/182 i 83/183 i interpretowana przez Trybunał nie może zostać przeniesiona na grunt niniejszej sprawy. Proponuje ona zdefiniowanie tego pojęcia w rozumieniu niniejszego rozporządzenia jako „miejsca, w którym co do zasady, zainteresowany faktycznie zamieszkuje przez większą część roku". Jedynie tytułem uzupełnienia, tylko w przypadkach, gdy nie będzie jasne, że miejsce to znajduje się w kraju trzecim, należało będzie wziąć pod uwagę fakt, iż zainteresowany posiada główne więzi osobiste w państwie członkowskim.

58. Uważam, że do celów stosowania rozporządzenia nr 1186/2009 pojęcie „miejsca zamieszkania", powinno być konstruowane w sposób autonomiczny, nie tylko w odniesieniu do prawa państw członkowskich [44], ale również w oparciu o definicje tego pojęcia lub podobnych pojęć zawarte w innych aktach prawa Unii, takich jak wyżej powołane w orzecznictwie Trybunału.

2. *W przedmiocie wykładni pojęcia „miejsca zamieszkania", ewentualnie w świetle innych aktów prawa Unii*

59. W przeciwieństwie do rozporządzenia nr 1186/2009, zarówno dyrektywa 83/182, jak i dyrektywa 83/183, obydwie dotyczące zwolnień podatkowych, wskazują wprost, co należy rozumieć przez pojęcie „miejsca zamieszkania", odpowiednio, w art. 7 ust. 1 i art. 6 ust. 1 [45]. Podkreślam, że wskazania te zostały podane przez ustawodawcę jedynie „w celu stosowania" tych dyrektyw, a nie ogólnie w prawie Unii [46]. Komisja słusznie podnosi, że jeśli ustawodawca chciałby posłużyć się tą samą definicją dla celów stosowania rozporządzenia nr 1186/2009, dokonałby tego, tym bardziej że skodyfikowane przez ów akt rozporządzenie nr 918/83 zostało przyjęte tego samego dnia, co dwie powyższe dyrektywy.

60. Oprócz dyrektyw 83/182 i 83/183, do których odwołuje się sąd odsyłający, należy zauważyć, że pojęcie „miejsca zamieszkania" zostało również zdefiniowane w ten sam sposób w przyjętych później dyrektywach dotyczących wydawania praw jazdy i zarządzania nimi [47]. Trybunał wyjaśnił, że warunek miejsca zamieszkania zawarty w powyższych dyrektywach stanowi podstawowy element systemu ustanowionego w tych dyrektywach dla celów walki z nadużyciami, w szczególności przyczynia się do zwalczania tak zwanej turystyki praw jazdy, a także ułatwia kontrolę [48]. Wydaje się zatem, że gdy ustawodawca chciał posłużyć się tą samą definicją, co zawarta w dyrektywach 83/182 i 83/183, również w zupełnie innej dziedzinie niż podatki, uczynił to w sposób wyraźny.

61. W każdym razie jedynie w stosunku do ram stosowania dyrektyw 83/182 i 83/183 Trybunał dostarczył szeregu wskazówek odnośnie do stosowania pojęć w nich zawartych. W szczególności Trybunał orzekł, że w rozumieniu każdej z tych dyrektyw „[m]iejsce zamieszkania oznacza miejsce, w którym zainteresowany ustanowił na stałe miejsce swoich interesów" oraz że „[k]ryterium stałości

44 — Zobacz pkt 31 i nast. niniejszej opinii.

45 — Brzmienie tych przepisów przytoczone zostało w pkt 16 i 17 niniejszej opinii.

46 — W świetle zarówno tytułu powyższych przepisów („Ogólne zasady ustalenia miejsca zamieszkania"), jak i prac przygotowawczych nad tymi dyrektywami [zob. w szczególności, w odniesieniu do dyrektywy 83/183, art. 8 wniosku Komisji COM(1975) 528 wersja ostateczna, (Dz.U. C 1975, 267, s. 11)] wydaje mi się, że definicje powyższego pojęcia zostały wprowadzone przede wszystkim dla uzupełnienia wyliczenia, które znajduje się teraz w ust. 2 tych artykułów, odnoszącego się do środków dowodowych dopuszczalnych dla wykazania przez zainteresowanego jego miejsca zamieszkania.

47 — Pierwsza dyrektywa 80/1263/EWG z dnia 4 grudnia 1980 r. w sprawie wprowadzenia wspólnotowego prawa jazdy (Dz.U. L 375, s. 1) posługuje się wielokrotnie pojęciem „miejsca zamieszkania", jednak nie definiuje go. Artykuł 9 dyrektywy Rady 91/439/EWG z dnia 29 lipca 1991 r. w sprawie praw jazdy (Dz.U. L 237, s. 1) zmienił ten stan rzeczy. Definicja ta została powtórzona w art. 12 dyrektywy 2006/126/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 grudnia 2006 r. (Dz.U. L 403, s. 18), która uchyliła poprzednią dyrektywę.

48 — Zobacz w szczególności wyroki: Grasser, C-184/10, EU:C:2011:324, pkt 27; Hofmann, C-419/10, EU:C:2012:240, pkt 70, 76; a także Nīmanis, C-664/13, EU:C:2015:41, pkt 36 i nast.

odnosi się do warunku, stosownie do którego osoba fizyczna powinna przebywać w danym miejscu przez co najmniej 185 dni w każdym roku kalendarzowym", oraz że miejsce zamieszkania powinno być określane nie tylko w świetle „wszystkich mających znaczenie okoliczności faktycznych", lecz także w świetle celów niniejszej dyrektywy [49].

62. Tymczasem z preambuł do dyrektyw 83/182 i 83/183 wynika, że głównym celem tych aktów jest wspieranie realizacji swobodnego przepływu osób w ramach Unii poprzez usuwanie przeszkód podatkowych w odniesieniu do przywozu do państw członkowskich majątku prywatnego znajdującego się w innym państwie członkowskim [50]. Cel ten nie jest tożsamy z celami realizowanymi przez rozporządzenie nr 1186/2009 [51], ponieważ rozporządzenie to dotyczy przepływu towarów nie pomiędzy państwami członkowskimi, ale między państwem członkowskim a krajem trzecim – jedynej konfiguracji, do której znajdują normalne zastosowanie środki ochrony gospodarki unijnej uzasadniające opłaty celne [52], jak słusznie wskazał sąd odsyłający.

63. Kolejnym powodem, dla którego koncepcja miejsca zamieszkania w rozumieniu powyższych dyrektyw wydaje mi się niemożliwa do zastosowania do wykładni rozporządzenia nr 1186/2009, nawet nie jako ewentualne źródło inspiracji, jest to, że dziedziny prawa, których dotyczą te akty, są różne, nawet jeśli wykazują one podobieństwa. Prawdą jest, po pierwsze, że zwolnienia podatkowe i zwolnienia celne mają wspólny cel, polegający na zwolnieniu towarów z opodatkowania, oraz po drugie, że zamiar zwiększenia zgodności pomiędzy przepisami prawa podatkowego i tymi stosowanymi w sprawach celnych został wyrażony w trakcie prac legislacyjnych [53]. Niemniej jednak te dwa rodzaje zwolnienia nie mogą być całkowicie ze sobą całkowicie utożsamiane, głównie dlatego, że w sprawach celnych kwestia ewentualnego zwolnienia z należności celnych występuje jedynie w odniesieniu do towarów pochodzących z krajów trzecich, oraz ponieważ ich tryby działania i efekty są różne [54].

64. Wreszcie podkreślam, że gdyby wszystkie kryteria ustalenia miejsca zamieszkania ustanowione zarówno w dyrektywach 83/182 i 83/183, jak i w orzecznictwie z nimi związanym zostały zaadaptowane dla celów stosowania rozporządzenia nr 1186/2009, to mogłoby to osłabić skuteczność art. 3 i nast. tego rozporządzenia, ponieważ w praktyce prowadziłoby to do znacznego – w stosunku do zamierzonego przez ustawodawcę – utrudnienia dostępu do zwolnienia z należności celnych przewidzianych w tych przepisach, przede wszystkim w interesie obywateli Unii [55].

65. Z powyższych rozważań wynika moim zdaniem w pierwszej kolejności, że szczególna zasada, zgodnie z którą należy przyznawać pierwszeństwo miejscu zamieszkania, w którym dana osoba posiada więzi osobiste, gdy niemożliwe jest określenie stałego centrum jej interesów, może być decydująca jedynie w przypadku, gdy, jak określono w odpowiednich przepisach dyrektyw 83/182 i 83/183, osoba zainteresowana przebywa „alternatywnie w różnych miejscach w dwóch lub więcej niż

49 — W odniesieniu do dyrektywy 83/182 zob. wyroki: Ryborg, C-297/89, EU:C:1991:160, pkt 17 i nast.; a także Louloudakis, C-262/99, EU:C:2001:407, pkt 51 i nast.; w odniesieniu do dyrektywy 83/183 zob. wyrok Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, pkt 54 i nast.

50 — Zobacz wyroki: Ryborg, C-297/89, EU:C:1991:160, pkt 13; Louloudakis, C-262/99, EU:C:2001:407, pkt 58; a także Alevizos C-392/05, EU:C:2007:251, pkt 53.

51 — Zobacz pkt 45 i nast. niniejszej opinii.

52 — Zobacz motywy 2 i 3 rozporządzenia nr 1186/2009.

53 — Zobacz opinia Komitetu Ekonomiczno-Społecznego, o której mowa powyżej (pkt 1.8); uzasadnienie wniosku Komisji [COM(2007) 614 final, s. 2, 3], który doprowadził do przyjęcia rozporządzenia Rady (WE) nr 274/2008 z dnia 17 marca 2008 r. (Dz.U. L 85, s. 1), zmieniającego rozporządzenie nr 918/83 i skodyfikowanego rozporządzeniem nr 1186/2009; T. Georgopoulos, La franchise douanière, Le droit douanier communautaire entre cohérence et flexibilité, R.A.E., nr 4, 2005, s. 608.

54 — Zobacz C.J. Berr, H. Trémeau, *Le droit douanier communautaire et national*, Economica, Paris 2006, pkt 157; a także C. Soulard, Union douanière, Taxation des marchandises, *Jurisclasseur Europe*, fascicule 504, 2007, pkt 124.

55 — Słusznie zauważono, że „[w] związku z tym, że swoboda przepływu obywateli europejskich […] stanowi podstawową zasadę prawa wspólnotowego, byłoby absurdem, gdyby natrafiali oni na zbyt rygorystyczny system celny w momencie ich powrotu lub (pierwszego) osiedlania się na terytorium Unii Europejskiej. Mimo że rozporządzenie nr 918/83 nie zawiera szczególnego zwolnienia dla obywateli europejskich, będą oni najczęściej korzystali ze zwolnienia [w związku ze zdarzeniami zachodzącymi w życiu prywatnym]" (zob. T. Georgopoulos, op.cit., s. 607). Zobacz również pkt 77 niniejszej opinii.

dwóch państwach członkowskich”[56]. Podobnie jak Komisja uważam, że powyższy wybór dokonany przez ustawodawcę znajduje zastosowanie, gdy konieczne jest ustalenie, które z różnych państw członkowskich powinno pobrać podatek od danych dóbr, to jest dla celu podziału kompetencji podatkowych w ramach Unii, ale nie gdy dana osoba dzieliła swoje miejsce zamieszkania pomiędzy państwem członkowskim a krajem trzecim.

66. W drugiej kolejności okres odniesienia przyjęty w dyrektywach 83/182 i 83/183, zgodnie z którym miejscem zamieszkania jest co do zasady miejsce, w którym dana osoba przebywa „co najmniej 185 dni w każdym roku kalendarzowym”, to jest przez więcej niż połowę każdego roku, wydaje się niedostosowany do zwolnienia z należności celnych. Moją propozycję w tym zakresie przedstawię poniżej[57], jednak na tym etapie pragnę wskazać, że moim zdaniem, o ile kryterium dotyczące proporcjonalności czasu obecności danej osoby w kraju jest istotne, o tyle jednak okres roku nie wydaje się całkowicie adekwatny w stosunku do kwestii ewentualnego zwolnienia z należności celnych.

67. Uważam zatem, że zawarte we wspomnianych dyrektywach elementy odnoszące się do pojęcia „miejsca zamieszkania”, w interpretacji nadanej im przez Trybunał, nie mają zastosowania do niniejszej sprawy ani jako takie, ani nawet przez analogię, biorąc pod uwagę różnice zarówno w brzmieniu, jak i w celach i dziedzinie, które odróżniają rozporządzenie nr 1186/2009 od wymienionych dyrektyw.

68. Dla kompletności niniejszego wywodu zwracam uwagę, że pojęcia bliskie „miejscu zamieszkania”, występujące w różnych dziedzinach prawa Unii, również były przedmiotem interpretacji Trybunału. Wspomnę tu krótko w szczególności o orzeczeniach odnoszących się do określeń „zamieszkanie” oraz „zwykłe” w rozumieniu rozporządzenia nr 1408/71[58], jak również do pojęcia „stałego pobytu”, którym posługuje się w szczególności rozporządzenie Bruksela II bis[59], nie definiując go jednak[60].

69. Z orzecznictwa tego wynika, że stabilność pobytu pozwalająca na określenie ścisłych więzi z danym krajem jest zazwyczaj wymagana przy stosowaniu takich elementów lokalizacji oraz że Trybunał określił listę kryteriów oceny wyłącznie dla celów stosowania wymienionych rozporządzeń. Biorąc pod uwagę, że kryteria te zostały określone przez ustawodawcę unijnego celem umożliwienia odniesienia sytuacji transgranicznej do jednego z państw członkowskich, odpowiednio, na mocy mających zastosowanie przepisów i właściwego sądu, rozpatrywane wyroki wpisują się, podobnie jak te odnoszące się do dyrektyw 83/182 i 83/183, w kontekst różny od niniejszej sprawy, w zakresie, w jakim sprawa ta odnosi się do opodatkowania w prawie Unii towarów pochodzących z krajów trzecich.

70. W związku z powyższym moim zdaniem pojęcie „miejsca zamieszkania” należy zdefiniować w sposób szczególny, dostosowany do przepisów rozporządzenia nr 1186/2009, które mają podlegać wykładni.

56 — Zgodnie z art. 7 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 83/182 i art. 6 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 83/183 „miejsce zamieszkania osoby, której więzy zawodowe znajdują się w innym miejscu niż jej więzi osobiste i która z tego względu zobowiązana jest przebywać na przemian w różnych miejscach w dwóch lub więcej niż dwóch państwach członkowskich, uważane jest za znajdujące się w miejscu jej więzi osobistych”.

57 — Zobacz pkt 74 i nast. niniejszej opinii.

58 — W przedmiocie pojęcia „zamieszkania” zdefiniowanego w art. 1 lit. h) rozporządzenia nr 1408/71 zob. wyrok Swaddling, C-90/97, EU:C:1999:96, pkt 29, 30; w przedmiocie pojęcia działalności zarobkowej wykonywanej „normalnie” w państwie członkowskim, zawartego w szczególności w art. 14 i nast. tego rozporządzenia, zob. wyrok Banks i in., C-178/97, EU:C:2000:169, pkt 25 i nast.

59 — Rozporządzenie Rady (WE) nr 2201/2003 z dnia 27 listopada 2003 r. dotyczące jurysdykcji oraz uznawania i wykonywania orzeczeń w sprawach małżeńskich oraz w sprawach dotyczących odpowiedzialności rodzicielskiej, uchylające rozporządzenie (WE) nr 1347/2000 (Dz.U. L 338, s. 1), zgodnie z którym zarówno miejsce zamieszkania małżonków, jak i miejsce zamieszkania dziecka stanowią podstawę wielu przesłanek jurysdykcji.

60 — W przedmiocie pojęcia „miejsca pobytu” dziecka w rozumieniu rozporządzenia Bruksela II bis zob. w szczególności wyroki: A, C-523/07, EU:C:2009:225, pkt 37 i nast.; Mercredi, C-497/10 PPU, EU:C:2010:829, pkt 44 i nast.

3. *W przedmiocie definicji pojęcia „miejsca zamieszkania" właściwej dla rozporządzenia nr 1186/2009*

71. Przede wszystkim przypominam, że w pierwotnym wniosku dotyczącym przyszłego rozporządzenia nr 918/83[61] Komisja chciała zdefiniować pojęcie „miejsca pobytu", do celów stosowania projektu niniejszego rozporządzenia, w art. 4, którego treść jest analogiczna do treści art. 3 rozporządzenia nr 1186/2009. Definicja tego pojęcia, która nie zachowała się w ostatecznej wersji rozporządzenia nr 918/83, została sformułowana w następujący sposób: „miejsce, gdzie osoba zazwyczaj przebywa, to jest tam, gdzie pozostaje stale przez pewien okres czasu ze względu na więzi osobiste lub zawodowe wykazujące bliskie powiązanie między tą osobą a miejscem, gdzie zamieszkuje".

72. W ramach niniejszej sprawy Komisja jest zdania, że właściwą odpowiedzią na drugie pytanie byłoby, iż „[d]la celów stosowania art. 3 rozporządzenia nr 1186/2009 miejsce zamieszkania odnosi się co do zasady do miejsca, gdzie dana osoba zamieszkuje faktycznie przez większą część roku". Incydentalnie Komisja proponuje stosowanie metody uzupełniającej w przypadkach, gdy główne więzi osobiste łączą daną osobę z państwem członkowskim.

73. Ze swojej strony uważam, że odpowiedź na to pytanie powinna zawierać definicję pojęcia „miejsca zamieszkania" w rozumieniu rozporządzenia nr 1186/2009, która to definicja odnosiłaby się nie tylko do art. 3, ale do wszystkich przepisów tego rozporządzenia posługujących się tym pojęciem jako kryterium[62].

74. Uważam ponadto, że aby możliwe było określenie, iż dana osoba fizyczna ma „miejsce zamieszkania" w kraju trzecim, powinien być wymagany pewien odpowiedni czas obecności[63] oraz powinno być zachowane kryterium proporcjonalności (lub ratio), jak proponuje Komisja. Wydaje się konieczne, by dana osoba zamieszkiwała w danym kraju przynajmniej przez większość czasu – o ile nie mieszka w nim wyłącznie – w danym okresie. Powyższe kryterium temporalne, matematyczne i obiektywne ma tę zaletę, że nie wymaga oceny równowagi pomiędzy różnymi elementami stanu faktycznego, wynikających czasem z subiektywnych rozważań, których szczegółowe przedstawienie może być trudne lub nie mieć znaczenia w praktyce – jak proponuje rząd niderlandzki – i może wymagać od sądu krajowego złożonej oceny pomiędzy tym rozważaniami w każdym przypadku.

75. Nie uważam natomiast, by okres „roku" należało przyjąć jako okres referencyjny, gdyż moim zdaniem rok kalendarzowy może być z pewnością istotny w sprawach podatkowych, w świetle zwyczajowego wyznaczania roku obrotowego lub podatkowego, znajduje on jednak mniejsze zastosowanie w stosunku do prawa celnego, a w szczególności do ustalenia, czy dana osoba może skorzystać ze zwolnienia z należności celnych. Moim zdaniem nielogiczne byłoby zmienianie kraju, w którym znajduje się „miejsce zamieszkania" osoby w rozumieniu rozporządzenia nr 1186/2009, w zależności od roku lub nawet od średniej rocznej. Decydujące znaczenie w tym zakresie wydaje się mieć całkowity okres, w którym dana osoba przebywała w kraju trzecim przed przystąpieniem do przywozu mienia osobistego na obszar celny Unii. Ostateczny wynik może być zaś zupełnie inny w zależności od tego, czy ocena „miejsca zamieszkania" dokonywana byłaby na podstawie okresu rocznego, czy całego okresu zamieszkania w innym kraju[64].

61 — Wyżej wymieniony wniosek [COM(79) 104 wersja ostateczna].

62 — Zobacz pkt 28 niniejszej opinii.

63 — Podobnie zalecenie wspomnianej Rady Współpracy Celnej wymaga, w odniesieniu do zwolnienia towarów przywożonych przy okazji zmiany miejsca zamieszkania, „w przypadku powrotu osoby do kraju importu, *by czas trwania pobytu poza granicami był wystarczający*" (wyróżnienie moje).

64 — Na przykład jeżeli w okresie pięciu lat osoba przebywała dłużej w kraju trzecim przez pierwsze cztery lata, ale podczas ostatniego roku przebywała dłużej w państwie członkowskim, mogłoby to doprowadzić do uznania, przy przyjęciu rocznego okresu odniesienia, że miejsce zamieszkania tej osoby znajdowało się na terytorium Unii, co prowadziłoby do odmowy zwolnienia z należności celnych, pomimo że przez większość czasu w owym okresie osoba zainteresowana zamieszkiwała poza granicami państwa członkowskiego.

76. Ponadto uważam, że nie jest właściwe ani konieczne formułowanie definicji podstawowej oraz alternatywnie definicji uzupełniającej, w szczególności dla przypadków, gdyby kraj, w którym dana osoba przebywała przez większą część okresu referencyjnego, okazał się trudny do określenia.

77. Możliwość wprowadzenia, bez istnienia ku temu żadnej podstawy w rozporządzeniu nr 1186/2009, alternatywnego kryterium związanego z faktem, że dana osoba posiada główne więzi osobiste w państwie członkowskim, stanowiłaby wadę mogącą prowadzić do rezultatu przeciwnego niż kryterium czasowe, za którym się odpowiadam. Byłoby tak w szczególności w niniejszej sprawie [65]. Ponadto kryterium to pozbawiłoby w znacznym stopniu skuteczności zwolnienia przewidzianego w art. 3 i nast. tego rozporządzenia, gdyż obywatele Unii mający miejsce zamieszkania na stałe w kraju trzecim w związku z zatrudnieniem i pozostawiający swoich bliskich w państwie członkowskim, z którego pochodzą, często nie mogliby skorzystać z tego korzystnego dla nich przepisu.

78. Ponadto stosowanie w niniejszej sprawie kryterium uzupełniającego wydaje się nieuzasadnione w świetle powszechnych zasad odnoszących się, po pierwsze, do relacji pomiędzy zasadą ogólną i wyjątkami od niej oraz, po drugie, do ciężaru dowodu. Do osoby zamierzającej skorzystać z odstępstwa od ogólnych zasad opodatkowania, którym to odstępstwem jest zwolnienie z należności celnych [66], należy bowiem udowodnienie wszystkich elementów stanu faktycznego, na które osoba ta się powołuje [67]. Ponadto do sądu krajowego będzie należało zastosowanie kryteriów, które zostaną określone przez Trybunał w świetle okoliczności stanu faktycznego zawisłego przed nim sporu, i ewentualne odrzucenie wniosku o zwolnienie z należności celnych w przypadku wątpliwości co do faktu, czy miejsce zamieszkania danej osoby faktycznie znajdowało się w kraju trzecim. Obciążenie zainteresowanego ciężarem dowodu na okoliczność posiadania prawa do zwolnienia pozwala w szczególności na ograniczenie możliwości nadużyć w zakresie tego przywileju celnego.

79. W tym względzie uważam, że jak podkreśla Komisja, ewentualne ryzyko nadużywania zwolnienia z należności celnych przewidzianego w art. 3 rozporządzenia nr 1186/2009, które może wynikać w szczególności ze zbyt szerokiego ujmowania pojęcia „miejsca zamieszkania", jest co do zasady ograniczone przez szereg warunków wymagających łącznego spełnienia, określonych w art. 4–11 tego rozporządzenia. Ponieważ przepisy te ujmują w sposób wystarczający możliwość skorzystania z tego systemu, wprowadzanie kryteriów takich jak te zaproponowane przez rząd niderlandzki nie jest w mojej ocenie zasadne.

80. Wreszcie chciałbym podkreślić, że w związku z tym, iż ustawodawca celowo wybrał rozwiązanie proste, decydując o niezdefiniowaniu w sposób precyzyjny pojęcia miejsca zamieszkania w rozumieniu rozporządzenia nr 918/83, a następnie rozporządzenia nr 1186/2009, wydaje mi się istotne, by w ramach interpretacji proponowanej w niniejszej sprawie nie wybierać definicji pojęcia, która byłaby nadmiernie złożona.

81. W konsekwencji sugeruję, by na pytanie drugie udzielić odpowiedzi, że dla określenia miejsca zamieszkania osoby fizycznej w rozumieniu rozporządzenia nr 1186/2009 do sądu krajowego rozpoznającego spór w postępowaniu głównym należy uwzględnienie wszystkich elementów stanu faktycznego powalających na określenie miejsca, w którym osoba ta rzeczywiście przebywała przez większą część okresu mającego znaczenie dla sprawy, to jest okresu, w którym osoba ta przebywała częściowo na terytorium jednego lub więcej niż jednego kraju trzeciego.

65 — W przypadku X bezsporne jest, że sporny okres trwał od dnia 1 marca 2008 r. do dnia 1 sierpnia 2011 r. i że poza granicami Kataru X przebywał w tym okresie tylko 281 dni, to jest mniej niż rok, w okresie trzech pół roku. W związku z tym przebywał on głównie w tym kraju i to tam w mojej opinii znajdowało się jego „miejsce zamieszkania". Natomiast przyjęcie miejsca, gdzie miał on więzi osobiste, prowadziłby do przyjęcia Niderlandów jako jego miejsca zamieszkania.

66 — Zobacz pkt 41 i nast. niniejszej opinii.

67 — Artykuł 126 rozporządzenia nr 1186/2009 stanowi wyraźnie, że „[w] przypadku gdy […] określa [ono], że zwolnienie stosuje się po spełnieniu pewnych warunków, osoba zainteresowana przedstawia właściwym organom dowody, iż takie warunki zostały spełnione".

V – **Wnioski**

82. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał odpowiedział na przedstawione mu przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy w Niderlandach) pytania w sposób następujący:

1) Przepisy rozporządzenia Rady (WE) nr 1186/2009 z dnia 16 listopada 2009 r. ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych należy interpretować w ten sposób, że nie jest dopuszczalne, by osoba fizyczna posiadała miejsce zamieszkania jednocześnie zarówno w państwie członkowskim, jak i w kraju trzecim, w szczególności dla celów zastosowania zwolnienia z należności celnych przewidzianego w art. 3 tego rozporządzenia.

2) W tym samym zakresie pojęcie „miejsca zamieszkania" osoby fizycznej powinno być definiowane z uwzględnieniem wszystkich elementów stanu faktycznego pozwalających zidentyfikować miejsce, w którym osoba ta przebywała przez większą część okresu mającego znaczenie dla sprawy.