Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
NIILA JÄÄSKINENA
przedstawiona w dniu 8 marca 2012 r.[1]

Sprawa C-262/10

Döhler Neuenkirchen GmbH
przeciwko
Hauptzollamt Oldenburg
[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy)]

Wspólnotowy kodeks celny — Procedura uszlachetniania czynnego — System zawieszeń — Rozporządzenie (EWG) nr 2913/92 — Artykuł 204 — Powstanie długu celnego w przywozie w związku z niewykonaniem obowiązku — Brak przedstawienia rozliczenia procedury w przewidzianym terminie

I – Wprowadzenie

1. Procedura uszlachetniania czynnego, przewidziana w kodeksie celnym[2], umożliwia producentom wspólnotowym przetwarzanie na terytorium Wspólnoty Europejskiej towarów niewspólnotowych, przeznaczonych do powrotnego wywozu poza obszar celny Wspólnoty w postaci produktów kompensacyjnych, bez obciążania tych towarów należnościami celnymi przywozowymi.

2. Zastosowanie owej gospodarczej i zawieszającej procedury celnej wymaga pozwolenia, którego wydanie uzależnione jest od spełnienia warunków przewidzianych w kodeksie celnym[3]. W szczególności organy celne określają termin (zwany dalej „terminem zakończenia"), w którym towary przetworzone (zwane dalej „produktami kompensacyjnymi") powinny zostać powrotnie wywiezione lub uzyskać inne przeznaczenie celne. To nowe dopuszczone przeznaczenie celne jest uważane za zakończenie procedury uszlachetniania czynnego[4].

3. Pewne informacje dotyczące przebiegu procedury uszlachetniania czynnego powinny zostać przekazane organom celnym w ciągu 30 dni od wygaśnięcia terminu zakończenia (zwane dalej „rozliczeniem procedury").

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Rozporządzenie Rady z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. L 302, s. 1), zmienione rozporządzeniem (WE) nr 648/2005 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 kwietnia 2005 r. (Dz.U. L 117, s. 13) (zwane dalej „kodeksem celnym"). Kodeks celny został uchylony na mocy rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 450/2008 z dnia 23 kwietnia 2008 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (zmodernizowany kodeks celny) (Dz.U. L 145, s. 1, zwany dalej „zmodernizowanym kodeksem celnym"). Niektóre jego przepisy weszły w życie w dniu 24 czerwca 2008 r. Z uwagi na czas wystąpienia okoliczności leżących u podstaw sporu zastosowanie będą miały przepisy ustanowione w kodeksie celnym. W dalszej części powrócę do kwestii, czy rozwiązanie zaproponowane w niniejszej opinii miałoby również zastosowanie pod rządami zmodernizowanego kodeksu celnego.

3 — Zobacz art. 84 ust. 1, art. 85 i 87 kodeksu celnego.

4 — Zobacz art. 89 ust. 1 kodeksu celnego.

4. W sprawie przed sądem krajowym spółka Döhler Neuenkirchen GmbH (zwana dalej „Döhler Neuenkirchen") skorzystała z procedury uszlachetniania czynnego dla celów przywozu towarów niewspólnotowych.

5. Po wygaśnięciu terminu zakończenia towary kompensacyjne zostały powrotnie wywiezione albo uzyskały nowe dopuszczone przeznaczenie celne, a więc zostały dopuszczone do swobodnego obrotu zgodnie ze wskazanymi warunkami. Döhler Neuenkirchen nie dochowała jednak obowiązku przedstawienia rozliczenia procedury w terminie 30 dni od wygaśnięcia terminu zakończenia.

6. Bundesfinanzhof (Niemcy) zmierza do ustalenia, czy tego rodzaju uchybienie skutkuje powstaniem długu celnego zgodnie z art. 204 kodeksu celnego, w szczególności gdy większa część towarów została ponownie wywieziona.

7. Podobnie jak w zawisłej przed Trybunałem sprawie C-28/11 Eurogate Distribution – w której również przedstawię opinię w dniu dzisiejszym – dotyczącej niewykonania obowiązków w ramach procedury składu celnego, niniejsza sprawa umożliwi Trybunałowi sprecyzowanie przesłanek powstania długu celnego na podstawie art. 204 kodeksu celnego. Jakkolwiek okoliczności faktyczne oraz uchybienie prowadzące do powstania długu celnego w zastosowaniu wskazanego artykułu są w owych sprawach odmienne, należy stwierdzić, że obydwie te sprawy dotyczą wykładni tego samego przepisu prawa oraz zawieszających procedur celnych, a mianowicie procedury uszlachetniania czynnego w sprawie C-262/10 oraz procedury składu celnego w sprawie C-28/11.

II – Ramy prawne

A – *Kodeks celny*

8. Z art. 4 kodeksu celnego wynika, że użyte w owym kodeksie określenie „dług celny w przywozie" oznacza nałożony na osobę obowiązek uiszczenia należności celnych przywozowych, które stosuje się do towarów określonych zgodnie z obowiązującymi przepisami wspólnotowymi. Przeznaczenie celne towaru obejmuje w szczególności objęcie towaru procedurą celną lub jego powrotny wywóz poza obszar celny Wspólnoty. Natomiast procedura celna oznacza między innymi dopuszczenie do swobodnego obrotu lub uszlachetnianie czynne.

9. Co się tyczy procedury uszlachetniania czynnego, art. 114 kodeksu celnego przewiduje, co następuje:

„1. Bez uszczerbku dla art. 115 procedura uszlachetniania czynnego pozwala na poddanie na obszarze celnym Wspólnoty jednemu lub większej liczbie procesów uszlachetniania:

a) towarów niewspólnotowych przeznaczonych do powrotnego wywozu poza obszar celny Wspólnoty w postaci produktów kompensacyjnych, bez obciążania tych towarów należnościami celnymi przywozowymi ani stosowania wobec nich środków polityki handlowej;

[…]

2. Niżej wymienione określenia oznaczają:

a) system zawieszeń: procedurę uszlachetniania czynnego w formie przewidzianej w ust. 1 lit. a);

[…]

c) procesy uszlachetniania:

— obróbkę towarów, w tym montaż, składanie lub instalowanie ich w innych towarach,

— przetwarzanie towarów,

[…]”.

10. Artykuł 118 ust. 1 i 2 kodeksu celnego stanowi, co następuje:

„1. Organy celne wyznaczają termin, w którym produkty kompensacyjne muszą zostać wywiezione lub powrotnie wywiezione bądź otrzymać inne przeznaczenie celne. […]

2. Termin ten biegnie od dnia, w którym towary niewspólnotowe zostają objęte procedurą uszlachetniania czynnego. Na podstawie właściwie uzasadnionego wniosku posiadacza pozwolenia organy celne mogą przedłużyć ten termin.

Dla uproszczenia może zostać postanowione, że termin, który rozpoczyna swój bieg w danym miesiącu kalendarzowym lub kwartale, upływa ostatniego dnia następującego po nim miesiąca kalendarzowego lub, w zależności od przypadku, kwartału”.

11. Tytuł VII kodeksu celnego, „Dług celny”, zawiera w rozdziale 2 przepisy dotyczące powstania długu celnego.

12. Artykuł 201 kodeksu celnego ustanawia podstawową zasadę w następujący sposób:

„1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

a) dopuszczenia do obrotu towaru podlegającego należnościom [celnym] przywozowym, lub

[…]

2. Dług celny powstaje w chwili przyjęcia zgłoszenia celnego.

[…]”.

13. Artykuł 204 wskazanego kodeksu przewiduje dalsze kategorie przesłanek. Stanowi on, co następuje:

„1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

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

[…]

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

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

[…]".

B – *Rozporządzenie wykonawcze*

14. Kodeks celny jest uzupełniony przez rozporządzenie wykonawcze (EWG) nr 2454/93 [5].

15. Artykuł 496 lit. m) wskazanego rozporządzenia wykonawczego przewiduje, że „termin zakończenia" oznacza „czas, przed upływem którego produktom lub towarom musi zostać przypisane nowe dozwolone przeznaczenie celne […]".

16. Artykuł 521 owego rozporządzenia wskazuje w szczególności rozliczenie procedury i stanowi, co następuje:

„1. Najpóźniej w momencie wygaśnięcia okresu [terminu] zakończenia procedury, bez względu na to, czy zastosowana zostaje agregacja zgodnie z art. 118 ust. 2 akapit drugi kodeksu:

— w przypadku uszlachetniania czynnego (system zawieszeń) […] kwit zakończenia jest dostarczany [rozliczenie procedury jest dostarczane] do urzędu nadzorującego w przeciągu 30 dni,

[…]

Jeśli wymagają tego szczególne okoliczności, organy celne mogą przedłużyć ten okres [termin], nawet jeśli już wygasł.

2. Kwit [rozliczenie] lub wniosek powinien zawierać następujące szczegóły, o ile urząd nadzorujący nie zadecyduje inaczej:

[…]

3. Urząd nadzorujący może sporządzić kwit zakończenia [rozliczenie procedury]".

17. Artykuł 546 rozporządzenia wykonawczego stanowi, co następuje:

„Zezwolenie określa, czy produkty kompensacyjne lub towary w niezmienionym stanie mogą zostać dopuszczone do swobodnego obrotu bez zgłoszenia celnego, bez uszczerbku dla środków zakazu i ograniczeń. W takim przypadku są one uważane za dopuszczone do swobodnego obrotu, jeśli nie zostało im przypisane przeznaczenie celne w momencie wygaśnięcia okresu rozliczenia [terminu zakończenia].

Do celów art. 218 ust. 1 akapit pierwszy kodeksu [celnego] zgłoszenie o dopuszczeniu towarów do swobodnego obrotu uważa się za złożone i przyjęte, a dopuszczenie za przyznane w momencie przedstawienia kwitu rozliczenia [rozliczenia procedury].

[…]".

5 — Rozporządzenie Komisji z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 (Dz.U. L 253, s. 1), zmienione rozporządzeniem Komisji (WE) nr 993/2001 z dnia 4 maja 2001 r. (Dz.U. L 141, s. 1) (zwane dalej „rozporządzeniem wykonawczym").

18. Artykuł 859 rozporządzenia wykonawczego wskazuje przypadki, w których niewykonanie obowiązku wskazanego w art. 204 ust. 1 kodeksu celnego nie prowadzi do powstania długu celnego w związku z tym, że uchybienia nie miały rzeczywistego wpływu na funkcjonowanie rozpatrywanej procedury celnej.

III – Spór przed sądem krajowym, pytanie prejudycjalne i postępowanie przed Trybunałem

19. W pierwszym kwartale roku 2006 spółka Döhler Neuenkirchen dokonała przywozu koncentratów soków owocowych, które przetwarzała w ramach uszlachetniania czynnego w procedurze zawieszającej zgodnie z udzielonym jej pozwoleniem. Na podstawie owego pozwolenia termin zakończenia procedury uszlachetniania czynnego upływał po czterech kwartałach kalendarzowych, a więc 31 marca 2007 r.

20. W ramach procedury uszlachetniania czynnego rozliczenie procedury powinno zostać przedstawione w terminie 30 dni od wygaśnięcia terminu zakończenia. W niniejszej sprawie rozliczenie procedury powinno było zatem zostać przedstawione najpóźniej w dniu 30 kwietnia 2007 r., czego Döhler Neuenkirchen nie uczyniła, pomimo wezwania przez Hauptzollamt Oldenburg (zwany dalej „Hauptzollamt"), który zażądał owego rozliczenia na dzień 20 czerwca 2007 r.

21. Wobec braku przedstawienia rozliczenia procedury Hauptzollamt nałożył należności celne przywozowe na całość przywiezionych towarów, dla których termin zakończenia upłynął w dniu 31 marca 2007 r., w pełnej wysokości 1 403 188,49 EUR.

22. W dniu 10 lipca 2007 r. Döhler Neuenkirchen przedstawiła wreszcie rozliczenie procedury, w którym wskazano niższą kwotę należności celnych, a mianowicie 217 338,39 EUR, ze względu na znacznie mniejszą ilość przywiezionych towarów, które nie zostały wywiezione w wyznaczonych terminach, a więc przed dniem 31 marca 2007 r.

23. Döhler Neuenkirchen zakwestionowała różnicę pomiędzy kwotą należności celnych przywozowych określoną przez Hauptzollamt a kwotą wynikającą z rozliczenia procedury, a następnie wniosła skargę do Finanzgericht Hamburg (zwanego dalej „Finanzgericht").

24. Finanzgericht Hamburg oddalił tę skargę, stwierdzając, że w związku z przekroczeniem terminu określonego na przedłożenie rozliczenia procedury Döhler Neuenkirchen nie dochowała swych obowiązków, co doprowadziło do powstania długu celnego zgodnie z art. 204 ust. 1 pkt a) kodeksu celnego. Sąd ów stwierdził również, że spóźnione przedstawienie rozliczenia procedury nie może zostać uznane za uchybienie bez rzeczywistego wpływu na prawidłowe funkcjonowanie procedury celnej w rozumieniu art. 859 pkt 9 rozporządzenia wykonawczego [6].

25. W tym względzie Finanzgericht Hamburg wskazał, po pierwsze, że w razie terminowego złożenia wniosku o przedłużenie termin na dostarczenie rozliczenia procedury nie mógł zostać przedłużony, ponieważ nie wystąpiły szczególne okoliczności w rozumieniu art. 521 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia wykonawczego, które by to uzasadniały, oraz, po drugie, że Döhler Neuenkirchen dopuściła się rażącego zaniedbania, ponieważ jako doświadczonemu podmiotowi gospodarczemu w ramach procedury uszlachetniania czynnego znany był jej obowiązek przedkładania rozliczenia procedury w określonych terminach, a poza tym o wymogu tym została poinformowana przez Hauptzollamt.

6 — We wskazanym pkt 9 w ramach uszlachetniania czynnego i przetwarzania pod kontrolą celną ustanowiono możliwość przekroczenia terminu na przedstawienie rozliczenia procedury, o ile termin zostałby przedłużony, jeśli wniosek o takie przedłużenie zostałby złożony na czas.

26. Döhler Neuenkirchen wniosła zatem skargę rewizyjną do Bundesfinanzhof, podnosząc, że zakończenie procedury celnej miało miejsce w dniu 31 marca 2007 r. i że wszelkie niewykonanie obowiązków zaistniałe po tej dacie, takie jak przedstawienie rozliczenia procedury po terminie, nie mogło mieć wpływu na procedurę ani tym bardziej prowadzić do powstania długu celnego w późniejszym czasie.

27. Po przeanalizowaniu stanowiska Döhler Neuenkirchen, wedle którego uchybienie popełnione po zakończeniu rozpatrywanej procedury celnej nie może doprowadzić do powstania długu celnego, Bundesfinanzhof podkreślił, że gdyby owo stanowisko miało zostać przyjęte, należałoby wówczas stwierdzić, iż Komisja Europejska ustanowiła w art. 859 pkt 9 rozporządzenia wykonawczego znamiona wykluczające powstanie długu celnego, które nie miałyby zakresu zastosowania. Co się tyczy stanowiska Hauptzollamt, wedle którego z art. 521 ust. 1 akapit pierwszy tiret pierwsze rozporządzenia wykonawczego wynika, że procedura uszlachetniania czynnego nie jest zakończona wraz z nadaniem przywożonym towarom innego przeznaczenia celnego – jak stanowi art. 89 ust. 1 kodeksu celnego – lecz dopiero wraz z przedłożeniem rozliczenia procedury, dla sądu krajowego powstaje pytanie, czy przy przyjmowaniu wskazanego przepisu Komisja przekroczyła swe uprawnienia w zakresie stanowienia uregulowań wykonawczych do kodeksu celnego. Sąd krajowy wskazuje ponadto na ryzyko powstania podwójnego długu celnego w razie wystąpienia deficytu towarów.

28. Bundesfinanzhof, uznając, że rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu uzależnione jest od wykładni mającego zastosowanie prawa wspólnotowego, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 204 ust. 1 lit. a) [kodeksu celnego] należy interpretować w ten sposób, że dotyczy on również niewykonania obowiązków, które należy spełnić dopiero po zakończeniu danej procedury celnej, w związku z czym w przypadku przywożonych towarów, które częściowo zostały powrotnie wywiezione przy dochowaniu terminu w ramach uszlachetniania czynnego w procedurze zawieszającej, naruszenie obowiązku dostarczenia urzędowi nadzorującemu rozliczenia procedury w przeciągu 30 dni po wygaśnięciu terminu zakończenia procedury prowadzi do powstania długu celnego w zakresie całości przywożonych towarów podlegających rozliczeniu, gdy nie są spełnione przesłanki art. 859 pkt 9 [rozporządzenia wykonawczego]?”.

29. Uwagi na piśmie zostały przedłożone przez Döhler Neuenkirchen, Hauptzollamt, rząd czeski oraz przez Komisję.

30. Trybunał przydzielił sprawę siódmej izbie, która przeprowadziła rozprawę w dniu 13 kwietnia 2011 r. Jednakże w dniu 22 września 2011 r. siódma izba postanowiła na podstawie art. 44 § 4 regulaminu postępowania przed Trybunałem przekazać sprawę Trybunałowi w celu jej ponownego przydzielenia składowi złożonemu z większej liczby sędziów. Trybunał postanowił ponownie przydzielić sprawę C-262/10 trzeciej izbie i rozstrzygnąć w jej przedmiocie po wysłuchaniu opinii rzecznika generalnego.

31. W związku z powyższym trzecia izba Trybunału na mocy postanowienia z dnia 25 października 2011 r. zarządziła ponowne otwarcie procedury ustnej i wezwała strony na nową rozprawę. W dniu 1 grudnia 2011 r. Döhler Neuenkirchen, rząd włoski i Komisja wzięły udział w owej drugiej rozprawie, wspólnej dla sprawy C-28/11 Eurogate Distribution.

IV – Analiza

A – *Uwagi wstępne*

32. W niniejszej sprawie Trybunał ma ocenić kwestię, jakie czynniki mogą spowodować powstanie długu celnego, a precyzyjniej, w jakim zakresie brak dochowania warunków określonych w ramach procedury uszlachetniania czynnego skutkuje powstaniem długu celnego.

33. W sprawie zawisłej przed sądem krajowym nie chodzi o całkowity brak poszanowania przepisów ani o odmowę współpracy z organami celnymi. Procedura uszlachetniania czynnego została bowiem w niniejszej sprawie przeprowadzona prawidłowo, z wyjątkiem daty nadania rozliczenia procedury.

34. Celem przeprowadzenia analizy sytuacji proponuję postąpić w następujący sposób. Po pierwsze, przypomnę kontekst normatywny, w jaki wpisuje się art. 204 kodeksu celnego w zakresie powstania długu celnego, oraz kwestię zbiegu długów celnych. Następnie zbadam „obowiązki" wskazane w art. 204 kodeksu celnego w ramach systemu zawieszeń, takiego jak uszlachetnianie czynne w niniejszym przypadku. Wreszcie rozpatrzę kwestię, czy dług celny może zostać zakwalifikowany jako sankcja, a nawet sankcja nieproporcjonalna, jak podkreśla Döhler Neuenkirchen, a także kwestię skutków wynikających ze zmodernizowanego kodeksu celnego.

B – *Powstanie długu celnego*

35. W sytuacji „normalnej", takiej jak wskazana w art. 201 kodeksu celnego, dług celny w przywozie powstaje w chwili przyjęcia danego zgłoszenia celnego i dopuszczenia do swobodnego obrotu danego towaru. Zdarzeniem powodującym powstanie długu jest prawidłowe dopuszczenie do swobodnego obrotu, a zatem zgodna z prawem zmiana statusu danego towaru [7].

36. Co się natomiast tyczy dalszych przepisów kodeksu celnego, rzecznik generalna J. Kokott słusznie wskazała, że „[a]rtykuły 202–205 kodeksu celnego regulują powstanie długu celnego w przywozie, gdy miejsce miały pewne uchybienia przepisom celnym. W zależności od stanu faktycznego ust. 2 i 3 tych artykułów określają różne momenty powstania długu celnego i różnych dłużników" [8].

37. W związku z tym dług celny powstaje na podstawie art. 202 kodeksu celnego w sytuacji nielegalnego wprowadzenia towaru podlegającego należnościom celnym przywozowym na obszar celny Wspólnoty. Ponadto dług celny powstaje zgodnie z art. 203 wskazanego kodeksu wskutek usunięcia spod dozoru celnego. Wreszcie, dług celny powstaje na podstawie art. 204 kodeksu celnego, w szczególności wskutek „niewykonania jednego z obowiązków wynikających z czasowego składowania towaru podlegającego należnościom przywozowym lub ze stosowania procedury celnej, którą towar ten został objęty".

38. Każdy artykuł ma więc właściwy mu, rozłączny zakres zastosowania. Trybunał Sprawiedliwości w sposób wyraźny podkreślił w wyroku w sprawie Hamann International [9], że art. 203 i 204 kodeksu celnego mają odmienne zakresy zastosowania, wskazując, że „o ile pierwszy z wymienionych przepisów dotyczy działań, które prowadzą do tego, że towar zostaje usunięty spod dozoru celnego, to drugi przepis dotyczy naruszeń obowiązków oraz warunków związanych z procedurami celnymi, które to naruszenia nie wpłynęły na dozór celny".

7 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 1 lutego 2001 r. w sprawie C-66/99 D. Wandel, Rec. s. I-873, pkt 41, 42.

8 — Zobacz opinia rzecznik generalnej J. Kokott, na podstawie której wydano wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-195/03 Papismedov i in., Zb.Orz. s. I-1667, pkt 23.

9 — Wyrok z dnia 12 lutego 2004 r. w sprawie C-337/01, Rec. s. I-1791, pkt 28.

39. Niemniej jednak, jakkolwiek jest bezsprzeczne, że sytuacja tego rodzaju, jaka miała miejsce w sprawie przed sądem krajowym, podlega przepisom kodeksu celnego, należy wskazać, że art. 859 rozporządzenia wykonawczego w połączeniu z art. 860 ustanawia przepisy regulujące – zgodnie z orzecznictwem – w sposób wyczerpujący dziesięć uchybień w rozumieniu art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego, które „nie miały rzeczywistego wpływu na prawidłowe funkcjonowanie czasowego składowania towaru lub rozpatrywanej procedury celnej” [10].

40. Tymczasem zdaniem sądu krajowego jest bezsporne, że okoliczności sprawy przed sądem krajowym nie mogą zostać zakwalifikowane jako jedno z owych dziesięciu uchybień wymienionych w art. 859 rozporządzenia wykonawczego [11].

41. Przywóz towarów w ramach gospodarczej procedury celnej, prowadzącej do zawieszenia należności celnych, ma charakter wyjątku, w związku z czym tego rodzaju przywóz jest uzależniony od spełnienia określonych warunków. Jak już wskazałem, dług celny powstaje zasadniczo na podstawie art. 201 kodeksu celnego w chwili, w której towary przybywają do Wspólnoty, oraz w chwili, gdy dokonywane i przyjmowane jest zgłoszenie celne. W związku z tym w tych sytuacjach powrotny wywóz nie wpływa na następcze powstanie długu celnego w zakresie dotyczącym towarów wywożonych. Jednakże w przypadku procedury zawieszonej dług celny nie powstaje, jeżeli towar pozostaje pod dozorem celnym przy dochowaniu warunków procedury mającej zastosowanie do czasu jej zakończenia.

42. Jednakże jeżeli część towarów jest dopuszczona do swobodnego obrotu zgodnie z pozwoleniem na uszlachetnianie czynne i wedle warunków przewidzianych w kodeksie celnym, dług celny powstaje dla tej części w zastosowaniu zasady wskazanej w art. 201 owego kodeksu.

C – *Dług celny: wielość długów, aspekt czasowy i podwójne nałożenie należności*

43. W sprawie przed sądem krajowym nie można wykluczyć, że wiele długów powstanie w różnych momentach, w związku z czym powstać może kwestia podwójnego nałożenia należności celnych.

44. Na wstępie należy przypomnieć, że sama koncepcja unii celnej sprzeciwia się podwójnemu nałożeniu należności na towary w związku z ich wprowadzeniem na wspólnotowy obszar celny [12]. Prawo Unii zakazuje zatem co do zasady, aby ten sam towar został obciążony podwójnym długiem celnym [13].

45. W związku z powyższym należy odróżnić trzy pojęcia, a mianowicie pojęcia „towaru”, „przypadku” i „zdarzenia”. Na ten sam „towar” nie można nałożyć wielu należności. „Przypadek” obejmujący każde konkretne okoliczności faktyczne [14] nie może być przyporządkowany wyłącznie do jednego przepisu przewidującego powstanie długu celnego. Ogólny dług celny, dotyczący w konsekwencji całości towarów, może wynikać z różnych „zdarzeń”, które mogą pozostawać w zbiegu [15].

10 — Zobacz wyrok z dnia 11 listopada 1999 r. w sprawie C-48/98 Söhl & Söhlke, Rec. s. I-7877, pkt 43.

11 — Istnieje ponadto możliwość, w wysoce wyjątkowym przypadku, że art. 204 kodeksu celnego nie będzie miał w ogóle zastosowania, co miało miejsce w sprawie leżącej u podstaw wyroku z dnia 15 lipca 2010 r. w sprawie C-234/09 Skatteministeriet przeciwko DSV Road A/S, Zb.Orz. s. I-7333, pkt 32, 37. Sytuacja ta nie wystąpiła jednak w niniejszej sprawie.

12 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 20 września 1988 r. w sprawie 252/87 Kiwall, Rec. s. 4753, pkt 11.

13 — Zobacz podobnie art. 208 ust. 1 kodeksu celnego.

14 — Podobnie jak rzecznik generalna J. Kokott jestem zdania, że tego rodzaju „przypadku” nie należy uważać za ogólne odesłanie, które obejmowałoby całość operacji przywozowych. Zobacz pkt 91 opinii rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie, w której wydano ww. wyrok w sprawie Papismedov i in., pkt 91.

15 — Artykuły 201–205 kodeksu celnego przewidują „zdarzenia” powodujące powstanie długu celnego w przywozie. Zobacz wyrok z dnia 16 października 2003 r. w sprawie C-91/02 Hannl-Hofstetter, Rec. s. I-12007, pkt 3.

46. Wobec wystąpienia wielu zdarzeń należy ustalić zdarzenie powodujące powstanie długu celnego. Może chodzić o zdarzenie, które nastąpiło jako pierwsze, lub o zdarzenie najcięższe. Z perspektywy chronologicznej wydaje mi się, że decydującym kryterium w tym względzie jest np. kryterium leżące u podstaw art. 215 kodeksu celnego, w ramach którego dług celny powstaje w związku ze zdarzeniem, które nastąpiło jako pierwsze [16]. W tej kwestii podzielam zatem ocenę rządu czeskiego i odrzucam kryterium „najcięższego zdarzenia" proponowane przez Komisję, która odniosła się do opinii rzecznik generalnej J. Kokott [17].

47. Z akt niniejszej sprawy wynika, że większość produktów kompensacyjnych została powrotnie wywieziona przez Döhler Neuenkirchen, natomiast część towarów została dopuszczona do swobodnego obrotu. W normalnym przypadku należałoby przyznać, jak słusznie wskazała Döhler Neuenkirchen, że część towarów dopuszczona do swobodnego obrotu podlega art. 201 kodeksu celnego, podczas gdy towary powrotnie wywiezione nie podlegają żadnym należnościom celnym. Tymczasem, jakkolwiek w niniejszej sprawie procedura uszlachetniania czynnego została prawidłowo zakończona, to jednak jej rozliczenie nie zostało przedstawione w przepisanym terminie. W związku z tym Hauptzollamt nałożył należności celne na całość towarów na podstawie art. 204 kodeksu celnego.

D – *Warunki, których brak dochowania prowadzi do zastosowania art. 204 kodeksu celnego*

48. Należy zadać pytanie, jakie są warunki, których brak dochowania prowadzi do zastosowania art. 204 kodeksu celnego. Moim zdaniem chodzi o brak dochowania jakiegokolwiek warunku ustanowionego we wskazanym artykule i przewidzianego w danej procedurze, z wyjątkiem przypadków wskazanych w art. 859 rozporządzenia wykonawczego. Zaznaczam, że moim zdaniem w tym kontekście w unijnym prawie celnym brak jest rozróżnienia – proponowanego przez niektórych autorów w doktrynie niemieckiej – na obowiązki materialne i obowiązki proceduralne.

49. Jak wskazał Trybunał, rozporządzenie wykonawcze ustanawia w art. 859 przepisy regulujące w sposób wyczerpujący uchybienia w rozumieniu art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego, które „nie miały rzeczywistego wpływu na prawidłowe przeprowadzenie składowania czasowego lub odpowiedniej procedury celnej" [18]. Każdy przypadek, który nie jest objęty tym wyjątkiem, mieści się w konsekwencji w zakresie zastosowania art. 204 wskazanego kodeksu.

50. Moim zdaniem nie ma wątpliwości co do tego, że brak przedstawienia rozliczenia procedury w przewidzianym terminie prowadzi do zastosowania art. 204 kodeksu celnego. Ostateczne przeznaczenie przywiezionych towarów jest bowiem określone poprzez zakończenie procedury uszlachetniania czynnego na podstawie odpowiedniego rozliczenia, w drodze odstępstwa od procedury ogólnej. W drodze rozliczenia procedury importer deklaruje przed organami celnymi przeznaczenie przywiezionych towarów pod określonymi warunkami. Rozliczenie stanowi zatem podstawowy dokument, co wynika również ze szczegółowych wskazań, które muszą być w nim zawarte na podstawie art. 521 ust. 2 rozporządzenia wykonawczego [19].

16 — W zakresie dotyczącym zasady „pierwszeństwa czasowego" w prawie celnym Unii zob. np. wyrok z dnia 3 kwietnia 2008 r. w sprawie C-230/06 Militzer & Münch, Zb.Orz. s. I-1895, pkt 28, wedle którego „w przypadku popełnienia na terytorium różnych państw członkowskich kilku naruszeń lub nieprawidłowości państwem członkowskim właściwym w zakresie pokrycia należności celnych jest państwo, na którego terytorium popełnione zostały pierwsze naruszenie lub pierwsza nieprawidłowość".

17 — Na poparcie swego stanowiska Komisja wskazuje pkt 95 oraz przypis 44 opinii rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie leżącej u podstaw ww. wyroku Papismedov i in.

18 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Arrêt Söhl & Söhlke, pkt 43.

19 — W tym względzie należy dodać, że nie ma znaczenia, jakich informacji zażądały organy celne. Warunki mogą być w praktyce różnorodne, co nie ma wpływu na obowiązek przedstawienia rozliczenia.

51. Trybunał wskazał już, że „procedura uszlachetniania czynnego, prowadząca do zawieszenia należności celnych, jest środkiem szczególnym mającym na celu ułatwienie przebiegu niektórych czynności gospodarczych. Ponieważ z procedurą tą wiążą się oczywiste zagrożenia dla prawidłowego stosowania przepisów celnych i poboru ceł, podmioty korzystające z niej zobowiązane są do ścisłego przestrzegania wynikających z niej obowiązków. Podobnie należy dokonywać ścisłej wykładni skutków nieprzestrzegania przez te podmioty ciążących na nich obowiązków” [20].

52. Należy wreszcie przypomnieć, że w związku z wykluczeniem podwójnego opodatkowania dług celny powstały na podstawie art. 204 kodeksu celnego nie może obejmować towarów, w przypadku których dług celny powstał już na podstawie art. 201 wskazanego kodeksu w związku z ich wprowadzeniem do swobodnego obrotu. W zakresie dotyczącym innych towarów, choć zostałyby one powrotnie wywiezione po przetworzeniu, dług celny powstaje na podstawie art. 204 kodeksu celnego.

E – *Powstanie długu celnego nie jest sankcją*

53. Döhler Neuenkirchen podnosi, że nałożenie należności celnych przybrałoby w niniejszej sprawie charakter sankcji.

54. Nie podzielam tej opinii z następujących względów.

55. Trybunał ustanowił zasadę, wedle której państwa członkowskie mają kompetencje do przyjmowania środków właściwych do zapewnienia poszanowania wspólnotowego prawodawstwa w dziedzinie celnej. W tej sytuacji podejmowane środki powinny być zgodne z zasadą proporcjonalności [21].

56. Owe sankcje mogą mieć charakter administracyjny (w tym podatkowy) lub karny. Zasada non bis in idem, wyrażona między innymi w art. 4 ust. 1 protokołu nr 7 europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, podpisanej w Rzymie w dniu 4 listopada 1950 r., ogranicza łączne zastosowanie tych dwóch rodzajów sankcji do jednego i tego samego naruszenia [22].

57. Jednakże wydaje mi się, że orzecznictwo potwierdza, iż powstanie długu celnego nie przybiera charakteru sankcji [23]. Zgodnie bowiem z orzecznictwem, w sytuacji, w której powstał już dług celny, na jego istnienie nie wpływa późniejsza zmiana przepisów dotyczących zdarzeń powodujących powstanie długu, nawet wówczas, gdy zainteresowany zaskarżył nałożenie owego długu. Z logicznego punktu widzenia, gdyby chodziło o sankcję, wówczas nie można by przyjąć wskazanej wykładni [24]. W związku z tym nie chodzi o sankcję i zasada non bis in idem nie ma zastosowania w niniejszej sprawie.

20 — Zobacz wyrok z dnia 14 stycznia 2010 r. w sprawach połączonych C-430/08 i C-431/08 Terex Equipment i in., Zb.Orz. s. I-321, pkt 42.

21 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Hannl-Hofstetter, pkt 19, 20.

22 — Zobacz w szczególności wyroki Europejskiego Trybunału Praw Człowieka: z dnia 10 lutego 2009 r. w sprawie Zolotoukhine przeciwko Rosji, nr 14939/03; z dnia 16 czerwca 2009 r. w sprawie Ruotsalainen przeciwko Finlandii, nr 13079/03. Zobacz także wyroki Trybunału: z dnia 15 października 2002 r. w sprawach połączonych C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, od C-250/99 P do C-252/99 P i C-254/99 P Limburgse Vinyl Maatschappij i in. przeciwko Komisji, Rec. s. I-8375, pkt 59; z dnia 7 stycznia 2004 r. w sprawach połączonych C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P i C-219/00 P Aalborg Portland i in. przeciwko Komisji, Rec. s. I-123, pkt 338; a także sprawa C-617/10 Åkerberg Fransson, obecnie zawisła przed Trybunałem.

23 — Zobacz wyżej wymieniony wyrok w sprawie Hamann International, pkt 33: „Należy dodać, że okoliczność, iż art. 512 rozporządzenia wykonawczego zmienionego przez rozporządzenie nr 993/2001 nie przewiduje już obowiązku objęcia towarów tego rodzaju jak towary będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym procedurą tranzytu zewnętrznego podczas ich przejazdu do urzędu celnego wyjścia, nie może obalić tego wniosku, ponieważ przepis ten, niemający zastosowania wstecz, wszedł w życie dopiero po wystąpieniu okoliczności faktycznych leżących u podstaw sporu przed sądem krajowym”. Gdyby bowiem ów przepis był sankcją, należałoby zastosować przepisy względniejsze od chwili ich wejścia w życie (zgodnie z zasadą lex mitius).

24 — Zobacz mutatis mutandis wyroki: z dnia 3 maja 2005 r. w sprawach połączonych C-387/02, C-391/02 i C-403/02 Berlusconi i in., Zb.Orz. s. I-3565, pkt 67–69; z dnia 11 marca 2008 r. w sprawie C-420/06 Jager, Zb.Orz. s. I-1315, pkt 59. Z wyroków tych wynika, że zasada retroaktywnego stosowania kary łagodniejszej stanowi część tradycji konstytucyjnych wspólnych państwom członkowskim.

58. Procedura uszlachetniania czynnego z zawieszeniem oznacza przyznanie warunkowej korzyści. Nałożenie należności celnych, które miałoby zwykle miejsce, jest zawieszone na czas procesu uszlachetniania, z zastrzeżeniem, że proces ten zakończy się prawidłowo. Wtedy i tylko wtedy, gdy proces zostanie zakończony we właściwej i należytej formie, nie powstaje żaden obowiązek zapłaty należności celnych.

59. Jeśli natomiast warunki te nie zostaną spełnione, wówczas owa warunkowa korzyść nie może zostać udzielona. W tym przypadku obowiązek zapłaty należności celnych nie stanowi zatem sankcji, lecz jest zwykłym skutkiem stwierdzenia braku spełnienia warunków wymaganych dla celów uzyskania korzyści wynikającej z zastosowania procedury uszlachetniania czynnego, co prowadzi do niemożności zastosowania zawieszenia i w konsekwencji uzasadnia nałożenie należności celnych [25].

F – *Obiektywny charakter powstania długu celnego*

60. Zgodnie z kodeksem celnym i wydanym na jego podstawie orzecznictwem powstanie długu celnego zachodzi w związku z zaistnieniem elementów obiektywnych składających się na określone zdarzenie, niezależnie od tego, czy osiągnięty został cel fiskalny leżący u podstaw owego systemu. Wydaje mi się, że dla celów kodeksu celnego dług celny nie odpowiada pojęciu „gospodarczego" długu celnego, powstającego wyłącznie w odniesieniu do towarów dopuszczanych do swobodnego obrotu. Z powyższego wynika, że należności celne mogą również zostać pobrane od towarów, które rzeczywiście opuściły obszar Unii Europejskiej [26].

61. Komisja wskazała na rozprawie, że ta sytuacja rozwijała się pod rządami zmodernizowanego kodeksu celnego. Zgodnie ze wskazanym kodeksem dług celny wygasa, gdy towary rzeczywiście opuszczą obszar celny Unii Europejskiej, zgodnie z analizą gospodarczą operacji celnych [27].

62. W związku z powyższym przepisy zmodernizowanego kodeksu celnego nie mają w niniejszej sprawie zastosowania z wyprzedzeniem.

V – Wnioski

63. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał odpowiedział w następujący sposób na pytanie prejudycjalne, z którym zwrócił się Bundesfinanzhof:

Artykuł 204 ust. 1 lit. a) rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny, zmienionego rozporządzeniem (WE) nr 648/2005 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 kwietnia 2005 r., należy interpretować w ten sposób, że dotyczy on niewykonania każdego obowiązku związanego z podlegającą zastosowaniu procedurą celną, włącznie z obowiązkami, które należy wykonać po zakończeniu owej procedury.

W związku z tym w przypadku przywożonych towarów, które częściowo zostały powrotnie wywiezione przy dochowaniu terminu w ramach uszlachetniania czynnego w procedurze zawieszającej, naruszenie obowiązku dostarczenia urzędowi nadzorującemu rozliczenia procedury w przeciągu 30 dni po wygaśnięciu terminu zakończenia procedury prowadzi do powstania długu celnego na podstawie

25 — Zobacz podobnie wyroki: z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-110/99 Emsland-Stärke, Rec. s. I-11569, pkt 56; z dnia 4 czerwca 2009 r. w sprawie C-158/08 Pometon, Zb.Orz. s. I-4695, pkt 28.

26 — Jakkolwiek należności celne mają na celu między innymi ochronę produkcji krajowej przed konkurencją zewnętrzną („Wirtschaftszollgedanke" w języku niemieckim), to jednak zastosowanie przepisów w tej dziedzinie jest mechaniczne i formalne, co może prowadzić do sytuacji, w których należności celne są nakładane, kiedy żadna ochrona nie jest wymagana wobec braku dopuszczenia danych towarów do swobodnego obrotu. Zobacz C. Willemoes Jørgensen, *Toldskuldens opståen og ophør*, Kopenhaga, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2009, s. 148; a także wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-222/01 British American Tobacco, Zb.Orz. s. I-4683, pkt 55.

27 — W przedmiocie wygaśnięcia długu celnego pod rządami zmodernizowanego kodeksu celnego zob. art. 86 ust. 1 lit. k) owego kodeksu.

wskazanego artykułu w zakresie całości przywożonych towarów podlegających rozliczeniu, w tym towarów powrotnie wywiezionych, gdy nie są spełnione przesłanki art. 859 pkt 9 rozporządzenia Komisji (EWG) z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia nr 2913/92, zmienionego rozporządzeniem Komisji (WE) nr 993/2001 z dnia 4 maja 2001 r.

Jednakże zastosowanie w tej sytuacji art. 204 rozporządzenia nr 2913/92 nie prowadzi do powstania drugiego długu celnego w odniesieniu do towarów, w przypadku których dług celny powstał już w związku z wcześniejszym zdarzeniem, takim jak ich dopuszczenie do swobodnego obrotu.