Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZA-BORDONY
przedstawiona w dniu 23 stycznia 2025 r.[1]

Sprawa C-782/23

„Tauritus" UAB
przeciwko
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos
przy udziale:
Kauno teritorinė muitinė

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (najwyższy sąd administracyjny Litwy)]

Odesłanie prejudycjalne – Unia celna – Rozporządzenie (UE) nr 952/2013 – Unijny kodeks celny – Wspólna taryfa celna – Wartość celna – Wartość transakcyjna – Ustalanie – Towary przywożone na podstawie umowy określającej tymczasową cenę zakupu – Cena ostateczna nieznana w dacie przyjęcia zgłoszenia celnego

1. Spór będący podstawą niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy kwoty odsetek za zwłokę należnych w wyniku opóźnienia w zapłacie podatku od wartości dodanej (VAT) z tytułu przywozu towarów.

2. W celu ustalenia kwoty odsetek należy określić dokładną kwotę VAT z tytułu przywozu. Z kolei kwota VAT z tytułu przywozu jest uzależniona, zgodnie z rozporządzeniem (UE) nr 952/2013[2], od sposobu obliczenia wartości celnej przywożonych towarów.

[1] Język oryginału: hiszpański.

[2] Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.U. 2013, L 269, s. 1; sprostowanie do rozporządzenia w Dz.U. 2013, L 287, s. 90; w Dz.U. 2016, L 267, s. 2 oraz w Dz.U. 2017, L 42, s. 3), zwane dalej „kodeksem celnym".

I. Ramy prawne

A. Kodeks celny

3. Artykuł 15 („Udzielanie informacji organom celnym”) ust. 2 stanowi:

„Osoba składająca zgłoszenie celne […] jest odpowiedzialna za:

a) prawidłowość i kompletność informacji podanych w zgłoszeniu, deklaracji, powiadomieniu lub wniosku;

[…]”.

4. Artykuł 48 („Kontrola po zwolnieniu towarów”) stanowi:

„Do celów kontroli celnych organy celne mogą weryfikować prawidłowość i kompletność informacji podanych w zgłoszeniu celnym […] a także weryfikować istnienie, autentyczność, prawidłowość i ważność wszelkich załączonych dokumentów oraz mogą kontrolować księgowość zgłaszającego i pozostałą dokumentację dotyczącą operacji odnoszących się do towarów […]”.

5. Artykuł 70 („Metoda ustalania wartości celnej na podstawie wartości transakcyjnej”) przewiduje:

„1. Zasadniczą podstawą wartości celnej towarów jest wartość transakcyjna, tj. cena faktycznie zapłacona lub należna za towary, gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Unii, w razie potrzeby skorygowana.

2. Cena faktycznie zapłacona lub należna to całkowita płatność, która została lub ma zostać dokonana przez kupującego sprzedającemu lub przez kupującego stronie trzeciej na korzyść sprzedającego za przywożone towary i obejmująca wszystkie płatności, które zostały lub mają zostać dokonane jako warunek sprzedaży przywożonych towarów.

3. Wartość transakcyjna stosowana jest, pod warunkiem spełnienia wszystkich następujących warunków:

[…]

b) sprzedaż lub cena nie są uzależnione od warunków lub świadczeń, których wartość nie może być ustalona w odniesieniu do towarów, dla których ustalana jest wartość celna;

[…]”.

6. Artykuł 71 („Elementy wartości transakcyjnej”) i art. 72 („Elementy niewliczane do wartości celnej”) przewidują korekty, których należy dokonać w celu ustalenia wartości celnej przy zastosowaniu art. 70[3].

7. Artykuł 73 („Uproszczenie”) stanowi:

„Organy celne, na wniosek, mogą zezwolić, aby następujące kwoty były określane na podstawie szczególnych kryteriów, jeżeli nie można ich obliczyć w dniu przyjęcia zgłoszenia celnego:

a) kwoty, które należy wliczyć do wartości celnej zgodnie z art. 70 ust. 2; oraz

b) kwoty, o których mowa w art. 71 i 72”[4].

8. Artykuł 74 („Zastępcze metody ustalania wartości celnej”) przewiduje:

„1. Jeżeli wartość celna towarów nie może zostać ustalona na podstawie art. 70, ustala się ją, stosując kolejno procedury z ust. 2 lit. a) – d) aż do pierwszej litery, na podstawie której możliwe będzie ustalenie wartości celnej towarów.

[…]

2. Zgodnie z ust. 1 wartością celną jest:

a) wartość transakcyjna identycznych towarów […];

b) wartość transakcyjna podobnych towarów […];

c) wartość oparta na cenie jednostkowej […]; lub

d) wartość kalkulowana, która jest sumą:

   i) kosztów lub wartości materiałów i wytworzenia lub innych procesów zastosowanych przy produkcji przywożonych towarów;

   ii) kwoty zysku i kosztów ogólnych […];

   iii) kosztu lub wartości elementów, o których mowa w art. 71 ust. 1 lit. e).

[3] Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.U. 2015, L 343, s. 558) zawiera w art. 128 („Wartość transakcyjna”) ust. 1 następujące doprecyzowanie:
„Wartość transakcyjna towarów sprzedawanych w celu wywozu na obszar celny Unii jest ustalana w chwili przyjęcia zgłoszenia celnego na podstawie sprzedaży, która nastąpiła bezpośrednio przed wprowadzeniem towarów na ten obszar celny”.
Z kolei art. 133 (Ustalanie wartości warunków i świadczeń”) tego rozporządzenia wykonawczego stanowi:
„W przypadku gdy sprzedaż lub cena towarów przywożonych jest uzależniona od warunku lub świadczenia, którego wartość można ustalić w odniesieniu do towarów, dla których określana jest wartość celna, to taką wartość uznaje się za część ceny faktycznie zapłaconej lub należnej […]”.

[4] Artykuł 71 („Uproszczenie”) rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniającego rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz.U. 2015, L 343, s. 1), w wersji mającej zastosowanie w stanie faktycznym będącym przedmiotem niniejszej sprawy, wskazuje w ust. 1:
„1. Pozwolenia, o którym mowa w art. 73 kodeksu, można udzielić, jeżeli spełnione są następujące warunki:
a) zastosowanie procedury, o której mowa w art. 166 kodeksu, wiązałoby się w danych okolicznościach z poniesieniem nieproporcjonalnych kosztów administracyjnych;
b) ustalona wartość celna nie będzie znacząco odbiegać od wartości celnej ustalonej w przypadku braku pozwolenia”.

3. Jeżeli wartość celna nie może zostać ustalona na podstawie ust. 1, ustala się ją na podstawie danych dostępnych na obszarze celnym Unii z zastosowaniem odpowiednich środków zgodnych ze wszystkimi następującymi zasadami i przepisami ogólnymi:

a) porozumienia w sprawie stosowania art. VII Układu ogólnego w sprawie taryf celnych i handlu;

b) artykułu VII Układu ogólnego w sprawie taryf celnych i handlu;

c) niniejszym rozdziałem”[5].

9. Artykuł 101 („Określanie kwoty należności celnych przywozowych lub wywozowych”) stanowi:

„1. Kwota należności celnych przywozowych lub wywozowych jest określana przez organy celne […] niezwłocznie po uzyskaniu przez nie niezbędnych informacji.

2. Nie naruszając przepisów art. 48 organy celne mogą zaakceptować kwotę należności celnych przywozowych lub wywozowych określoną przez zgłaszającego.

[…]”.

10. Artykuł 166 („Zgłoszenie uproszczone”) ust. 1 wskazuje:

„Organy celne mogą wyrazić zgodę, aby osoba zgłosiła towary do procedury celnej w formie zgłoszenia uproszczonego, w którym można pominąć pewne dane, o których mowa w art. 162 lub dokumenty załączane do zgłoszenia, o których mowa w art. 163”.

11. Artykuł 167 („Zgłoszenie uzupełniające”) przewiduje:

„1. W przypadku zgłoszenia uproszczonego zgodnie z art. 166 […] zgłaszający składa we właściwym urzędzie celnym i w określonym terminie zgłoszenie uzupełniające zawierające dane niezbędne dla danej procedury celnej[6].

W przypadku zgłoszenia uproszczonego zgodnie z art. 166 niezbędne załączane dokumenty znajdują się w posiadaniu zgłaszającego i pozostają do dyspozycji organu celnego w określonym terminie.

Zgłoszenie uzupełniające może mieć charakter ogólny, okresowy lub podsumowujący.

[…]

[5] Zgodnie z art. 144 („Metoda tzw. ostatniej szansy”) ust. 1 rozporządzenia wykonawczego 2015/2447: „Przy ustalaniu wartości celnej zgodnie z art. 74 ust. 3 kodeksu dopuszczalna jest rozsądna elastyczność w stosowaniu metod określonych w art. 70 i art. 74 ust. 2 kodeksu. Ustalona w ten sposób wartość powinna opierać się w możliwie największym stopniu na wcześniej ustalonych wartościach celnych”.

[6] Zgodnie z art. 146 („Zgłoszenie uzupełniające”) rozporządzenia delegowanego 2015/2446, w wersji mającej zastosowanie w stanie faktycznym niniejszej sprawy:
„1. Jeżeli organy celne mają dokonać zaksięgowania należnej kwoty należności celnych przywozowych lub wywozowych zgodnie z art. 105 ust. 1 akapit pierwszy kodeksu, w terminie 10 dni od zwolnienia towarów składa się zgłoszenie uzupełniające, o którym mowa w art. 167 ust. 1 akapit pierwszy kodeksu.
2. Jeżeli zaksięgowanie odbywa się zgodnie z art. 105 ust. 1 akapit drugi kodeksu, a zgłoszenie uzupełniające ma charakter ogólny, okresowy lub podsumowujący, okres, którego dotyczy zgłoszenie uzupełniające, nie może przekroczyć jednego miesiąca kalendarzowego.
3. Termin na złożenie zgłoszenia uzupełniającego, o którym mowa w ust. 2, ustalają organy celne. Termin ten nie może przekraczać 10 dni od upływu okresu, którego dotyczy zgłoszenie uzupełniające”.

4. Zgłoszenie uproszczone, o którym mowa w art. 166 ust. 1 lub wpis do rejestru zgłaszającego, o którym mowa w art. 182 oraz zgłoszenie uzupełniające uznaje się za jednolity, niepodzielny instrument, który staje się skuteczny, odpowiednio, z dniem przyjęcia zgłoszenia uproszczonego zgodnie z art. 172 i z dniem dokonania wpisu towarów do rejestru zgłaszającego.

[…]".

12. Artykuł 172 („Przyjęcie zgłoszenia celnego") ust. 2 stanowi:

„Jeżeli nie przewidziano inaczej, data przyjęcia zgłoszenia celnego przez organy celne jest datą, która będzie wykorzystywana do celów stosowania przepisów regulujących procedurę celną, do której towary są zgłaszane oraz do celów wszelkich innych formalności przywozowych lub wywozowych".

13. Artykuł 173 („Sprostowanie zgłoszenia celnego") przewiduje:

„1. Zgłaszający, na wniosek, za zgodą organu celnego może po przyjęciu zgłoszenia celnego sprostować jedną lub kilka jego danych. Sprostowanie nie może powodować, że zgłoszenie celne będzie dotyczyć towarów innych niż te, których dotyczyło pierwotnie.

[…]

3. Na wniosek zgłaszającego, w terminie trzech lat od daty przyjęcia zgłoszenia celnego, można wyrazić zgodę na sprostowanie zgłoszenia celnego po zwolnieniu towarów, co umożliwi zgłaszającemu spełnienie obowiązków wynikających z objęcia towarów daną procedurą celną".

B. Dyrektywa 2006/112/WE[7]

14. Zgodnie z art. 85:

„W odniesieniu do importu towarów, podstawą opodatkowania jest wartość celna określona zgodnie z obowiązującymi przepisami wspólnotowymi".

II. Okoliczności faktyczne, postępowanie główne i pytania prejudycjalne

15. Postanowienie odsyłające zawiera następujący opis okoliczności faktycznych:

– zgodnie z postanowieniem z dnia 26 maja 2017 r. Kauno teritorinė muitinė (urząd celny w Kownie, Litwa)[8] przeprowadził w „Tauritus" UAB kontrolę podatkową za okres od dnia 1 października 2015 r. do dnia 30 kwietnia 2017 r.;

– urząd celny stwierdził, że w tym okresie Tauritus nabywała u różnych dostawców określone ilości oleju napędowego i paliwa oraz dokonywała ich przywozu na terytorium Republiki Litewskiej;

[7] Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1; sprostowanie do dyrektywy w Dz.U. 2007, L 335, s. 60).

[8] Zwany dalej „urzędem celnym".

– w umowach zawieranych z dostawcami oraz w wystawianych przez nich fakturach pro forma wskazywano cenę tymczasową, którą Tauritus miała zapłacić z tytułu zakupu towarów;

– podczas zgłaszania do dopuszczenia do obrotu i wprowadzenia do obrotu zakupionego w ten sposób i przywiezionego paliwa Tauritus wskazywała w zgłoszeniach przywozowych cenę tymczasową jako wartość celną towarów. Spółka wskazywała również w tych zgłoszeniach metodę przewidzianą w art. 74 ust. 3 kodeksu celnego jako metodę zastosowaną w celu ustalenia wartości celnej towarów;

– zgodnie z postanowieniami umów zawartych z dostawcami cena tymczasowa była następnie korygowana w celu uwzględnienia określonych czynników, które były znane po dokonaniu przywozu towarów, a którymi były średnie ceny rynkowe paliwa w danym okresie oraz średni kurs wymiany walut w danym okresie;

– Tauritus i jej dostawcy uzgadniali tę skorygowaną cenę, zwaną dalej „ceną ostateczną”, w porozumieniach uzupełniających stanowiących aneksy do umów i na ich podstawie dostawcy wystawiali faktury korygujące. W zależności od wahań cen rynkowych i kursów wymiany w niektórych przypadkach cena ostateczna była wyższa od ceny tymczasowej, a w innych niższa;

– po otrzymaniu od dostawców faktur korygujących Tauritus z własnej inicjatywy składała wnioski o korektę zadeklarowanej w zgłoszeniach przywozowych wartości towarów;

– w toku kontroli stwierdzono, że w okresie od dnia 29 września 2016 r. do dnia 1 lutego 2017 r. Tauritus złożyła w urzędzie celnym trzynaście zgłoszeń przywozowych, zwanych dalej „spornymi zgłoszeniami”, w których uzgodniona z dostawcami cena tymczasowa została wskazana jako wartość celna przywożonego paliwa;

– w dniach 6 lutego i 15 marca 2017 r. dostawcy wystawili spółce faktury korygujące, w których podano ceny ostateczne przywożonych paliw wyższe niż wartość celna zadeklarowana w spornych zgłoszeniach;

– inaczej niż w pozostałych przypadkach Tauritus nie wystąpiła do organów celnych o korektę wskazanej w spornych zgłoszeniach wartości celnej towarów i nie zapłaciła na rzecz skarbu państwa przed rozpoczęciem kontroli (26 maja 2017 r.) kwoty dodatkowego VAT z tytułu przywozu [9];

– w oparciu o metodę ustalania wartości, o której mowa w art. 70 ust. 1 kodeksu celnego, urząd celny przyjął jako wartość celną towarów cenę ostateczną wskazaną w fakturach korygujących i nakazał Tauritus zapłatę odsetek za zwłokę z tytułu VAT w przywozie za okres pomiędzy datą przyjęcia przez organy celne spornych zgłoszeń a datą sporządzenia protokołu kontroli przez urząd celny [10].

16. Tauritus, nie zgadzając się z decyzją urzędu celnego, zaskarżyła ją kolejno do Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (departamentu celnego przy ministerstwie finansów Republiki Litewskiej), Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisji do spraw sporów podatkowych przy rządzie Republiki

[9] Jak wyjaśnił podczas rozprawy rząd litewski, Tauritus składała wnioski o korektę (na swoją korzyść) jedynie wówczas, gdy cena ostateczna towarów była niższa niż pierwotnie zadeklarowana cena tymczasowa.

[10] Protokół z kontroli nr 7KM320048M z dnia 14 września 2017 r. Kwota odsetek wyniosła 4 853 EUR.

Litewskiej) oraz do Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalnego sądu administracyjnego w Wilnie), które uznały, że obliczenie spornych odsetek za zwłokę zostało dokonane w sposób prawidłowy.

17. Tauritus zaskarżyła wyrok sądu pierwszej instancji do Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (najwyższego sądu administracyjnego Litwy), który wyrokiem z dnia 17 czerwca 2020 r. przekazał sprawę organom celnym do ponownego rozpatrzenia.

18. Zdaniem Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (najwyższego sądu administracyjnego Litwy), organ celny stosując metodę tzw. „wartości transakcyjnej" błędnie obliczył wartość celną towarów. Przy zastosowaniu art. 70 ust. 1 kodeksu celnego nie można było wziąć pod uwagę ceny ostatecznej, która nie była i nie mogła być znana w chwili przywozu towarów oraz złożenia pierwotnych zgłoszeń.

19. Po ponownym rozpatrzeniu sprawy departament celny decyzją z dnia 31 grudnia 2020 r., utrzymującą w mocy decyzję urzędu celnego, ponownie stwierdził, że Tauritus jest zobowiązana do zapłaty odsetek za zwłokę. Zgodnie z tą decyzją:

– po otrzymaniu od dostawców faktur korygujących z ceną ostateczną, Tauritus była zobowiązana do obliczenia wartości celnej towarów zgodnie z art. 70 ust. 1 kodeksu celnego, poprzez przyjęcie jako wartości transakcyjnej ceny ostatecznej wskazanej w fakturach korygujących;

– w zakresie, w jakim Tauritus nie wywiązała się z tego obowiązku przed rozpoczęciem kontroli przez organ celny, organ celny był uprawniony do naliczenia odsetek za zwłokę począwszy od dnia złożenia pierwotnych zgłoszeń.

20. Decyzja ta została utrzymana w mocy przez Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalny sąd administracyjny w Wilnie) wyrokiem z dnia 19 stycznia 2022 r., zatem Tauritus ponownie wniosła apelację do Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (najwyższego sądu administracyjnego Litwy), który przedstawił Trybunałowi Sprawiedliwości następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 70 [kodeksu celnego] należy interpretować w ten sposób, że jego ust. 1 nie ma zastosowania w sytuacji, w której – tak jak w niniejszej sprawie – w chwili przyjęcia zgłoszenia celnego na podstawie sprzedaży, która nastąpiła bezpośrednio przed wprowadzeniem towarów na obszar celny, znana jest jedynie cena tymczasowo należna, która jest następnie (to znaczy po złożeniu zgłoszenia i dopuszczeniu towarów do obrotu) korygowana w górę albo w dół w świetle okoliczności, które są niezależne od stron transakcji oraz nieznane w chwili składania zgłoszenia?

2) Czy art. 173 ust. 3 [kodeksu celnego] należy interpretować w ten sposób, że zgłaszający nie jest zobowiązany wystąpić do organu celnego z wnioskiem o skorygowanie wartości celnej ustalonej i zadeklarowanej zgodnie z art. 74 tego [kodeksu], gdy – tak jak w niniejszej sprawie – cena faktycznie należna za towary, o której mowa w art. 70 ust. 1 owego [kodeksu], która nie była i nie mogła być znana w chwili składania zgłoszenia, zostaje ustalona po dopuszczeniu tych towarów do obrotu?".

III. Postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości

21. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału Sprawiedliwości w dniu 19 grudnia 2023 r.

22. Uwagi na piśmie zostały przedstawione przez rządy hiszpański i litewski oraz przez Komisję Europejską.

23. W rozprawie, która została przeprowadzona w dniu 6 listopada 2024 r., wzięły udział rządy hiszpański, francuski i litewski oraz Komisja.

IV. Analiza

A. Uwagi wstępne

24. Jak już wskazałem, przedmiotem sporu jest ustalenie kwoty odsetek za zwłokę dochodzonych od spółki po zapłacie VAT z tytułu przywozu.

25. Spór dotyczy metody zastosowanej w celu ustalenia wartości celnej przywiezionych towarów[11]. Od tej wartości uzależniona jest wysokość zobowiązania podatkowego, a w konsekwencji kwota należnych odsetek za zwłokę.

26. W szczególności, Tauritus ustaliła wartość celną w oparciu o *metodę zastępczą*, przewidzianą w art. 74 ust. 3 kodeksu celnego. Metoda ta jest przewidziana w przypadku, gdy nie jest możliwe zastosowanie *metody zasadniczej*, o której mowa w art. 70 kodeksu celnego[12]. Organ celny, z kolei, opowiada się za zastosowaniem w niniejszej sprawie przywołanej metody zasadniczej.

27. Sąd odsyłający wskazuje, że spór „dotyczy jedynie kwoty odsetek za zwłokę, którymi została obciążona strona wnosząca odwołanie", która to kwota jego zdaniem „pozostaje w bezpośrednim związku z kwotą zaległości podatkowej i chwilą powstania zobowiązania podatkowego"[13].

28. Zdarza się jednak, że sąd odsyłający nie przedstawia Trybunałowi Sprawiedliwości żadnego pytania w przedmiocie zakresu czasowego odsetek za zwłokę, to jest w przedmiocie chwili, w której stają się one wymagalne. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie dotyczy, powtarzam, zakresu czasowego, co oznacza, że kwestia początkowej i końcowej daty w celu obliczenia odsetek, która nie jest przedmiotem pytań prejudycjalnych, pozostaje otwarta.

29. W odniesieniu do „kwoty zaległości podatkowej", która jest drugim czynnikiem wskazanym przez sąd odsyłający, wszystko wskazuje na to, że Tauritus nie zakwestionowała, co do zasady, kwoty ostatecznie naliczonego VAT. Jeżeli rzeczywiście tak jest (co powinien ustalić sąd odsyłający), należy rozumieć to jako dorozumianą akceptację wartości celnej – a tym samym podstawy opodatkowania – towarów *dla celów zapłaty VAT z tytułu przywozu*.

[11] Spór nie dotyczy zakresu uprawnień kontrolnych dozwolonych na mocy art. 48 kodeksu celnego, do których odnosi się Komisja.

[12] Zgodnie z art. 70 kodeksu celnego podstawą ustalenia wartości celnej jest „wartość transakcyjna", zdefiniowana jako „cena faktycznie zapłacona lub należna za towary, gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Unii, w razie potrzeby skorygowana".

[13] Postanowienie odsyłające, pkt 22.

30. W tym kontekście podkreśla to hipotetyczny charakter twierdzenia sądu odsyłającego, na którym oparto postanowienie odsyłające: „w razie przyjęcia, że wartość celna, a więc również podstawa opodatkowania, została ustalona nieprawidłowo, w niniejszej sprawie nie byłoby możliwe stwierdzenie, iż sporne odsetki za zwłokę są (w części) zasadne” [14].

31. Jeżeli zobowiązany do zapłaty nie kwestionuje kwoty „zaległości podatkowej” (z tytułu VAT), ustalonej właśnie w oparciu o wartość transakcyjną, nie widzę potrzeby prowadzenia sporu w przedmiocie *tej samej wartości transakcyjnej*, tym razem w odniesieniu do zapłaty odsetek za zwłokę [15].

32. W związku z tym podczas rozprawy wyrażono pewne wątpliwości co do użyteczności odpowiedzi, jakiej Trybunał Sprawiedliwości miałby udzielić sądowi odsyłającemu. Gdyby jego pytania miały zostać uznane za hipotetyczne (niekonieczne niezbędne do rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym) [16], wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym byłby niedopuszczalny.

33. W każdym razie, gdyby Trybunał Sprawiedliwości zdecydował się dokonać merytorycznej analizy pytań prejudycjalnych, na podstawie domniemania posiadania znaczenia dla sprawy, wypowiem się w ich przedmiocie.

B. Pierwsze pytanie prejudycjalne

34. Sąd odsyłający zwraca się o dokonanie wykładni art. 70 kodeksu celnego. Zmierza on do ustalenia, czy art. 70 ust. 1 kodeksu celnego ma zastosowanie w sytuacji, „w której […] w chwili przyjęcia zgłoszenia celnego na podstawie sprzedaży, która nastąpiła bezpośrednio przed wprowadzeniem towarów na obszar celny, znana jest jedynie cena tymczasowo należna, która jest następnie (to znaczy po złożeniu zgłoszenia i dopuszczeniu towarów do obrotu) korygowana w górę albo w dół w zależności od okoliczności, które są niezależne od stron transakcji oraz nieznane w chwili składania zgłoszenia”.

35. Trybunał Sprawiedliwości wypowiedział się już w przedmiocie ustalenia wartości celnej przywożonych towarów. W jego orzecznictwie znajdują się następujące stwierdzenia:

– „prawo Unii z zakresu obliczania wartości celnej ma na celu ustanowienie sprawiedliwego, jednolitego i bezstronnego systemu, wykluczającego stosowanie arbitralnych lub fikcyjnych wartości celnych. Wartość celna musi zatem odzwierciedlać faktyczną wartość ekonomiczną przywożonego towaru i uwzględniać wszystkie elementy tego towaru, które przedstawiają wartość ekonomiczną” [17];

– „[w] szczególności, na mocy art. 29 [obecnie art. 70] kodeksu celnego wartością celną przywożonych towarów jest wartość transakcyjna, to znaczy cena faktycznie zapłacona lub należna za towary, gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Unii,

[14] Postanowienie odsyłające, pkt 22 *in fine*.

[15] Sąd odsyłający wyklucza, aby transakcje będące przedmiotem sporu wiązały się z oszustwem, nadużyciem prawa lub jakąkolwiek inną formą uchylania się od opodatkowania.

[16] Rząd litewski zwrócił uwagę na tę możliwość podczas rozprawy.

[17] Wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16, EU:C:2017:984, zwany dalej „wyrokiem Hamamatsu Photonics Deutschland”, pkt 24 wraz z przytoczonym tam orzecznictwem.

z zastrzeżeniem dostosowań, które w stosownym przypadku powinny zostać dokonane zgodnie z, między innymi, art. 32 [obecnie art. 71] tego kodeksu”[18];

– „wartość celna powinna zostać określona w pierwszej kolejności wedle metody zwanej »wartością transakcyjną« przywożonych towarów […]. Ta metoda określania wartości celnej powinna być zatem najbardziej odpowiednia i najczęściej stosowana”[19];

– „[c]ena faktycznie zapłacona lub należna za towary stanowi więc co do zasady podstawę obliczenia wartości celnej, mimo że cena ta stanowi czynnik, który powinien w razie potrzeby być przedmiotem dostosowania, jeżeli operacja taka jest niezbędna w celu uniknięcia ustalenia arbitralnej lub fikcyjnej wartości celnej”[20].

36. Biorąc pod uwagę te kryteria, w sporze będącym przedmiotem postępowania głównego powinna zostać zastosowana, co do zasady, zasadnicza metoda wyceny (art. 70 kodeksu celnego). Wbrew temu, co niektórzy uczestnicy wskazywali podczas rozprawy, importer nie może swobodnie wybrać, według swego uznania, metody ustalenia wartości towarów, która to teza wydaje mi się błędna i sprzeczna z założeniem, że istnieje hierarchia następujących po sobie metod ustalenia wartości, wyraźnie przyjęta w kodeksie celnym.

37. Wręcz przeciwnie, uważam, że importer powinien zastosować tę metodę, która odpowiada warunkom danej transakcji. Może on nie zastosować metody zasadniczej (art. 70 kodeksu celnego), jeżeli nie zostały spełnione przesłanki określone w tym przepisie. Jedynie w takim przypadku może on zastosować tę metodę zastępczą (art. 74 ust. 1 kodeksu celnego), która najlepiej odpowiada okolicznościom danego przywozu, a w ostatniej kolejności metodę rezydualną, o której mowa w art. 74 ust. 3 kodeksu celnego.

38. Zdaniem sądu odsyłającego (obowiązkowe) zastosowanie w niniejszej sprawie metody, o której mowa w art. 70 kodeksu celnego, jest wykluczone z wielu względów:

– w momencie składania zgłoszenia celnego cena faktycznie zapłacona lub podlegająca zapłacie nie mogła być znana;

– art. 70 ust. 3 kodeksu celnego wyklucza zastosowanie wartości transakcyjnej, jeżeli cena podlega warunkom, które uniemożliwiają ustalenie wartości towarów;

– jeżeli cena ostateczna nie jest znana w momencie składania zgłoszenia, nie można wymagać od zgłaszającego, aby zastosował metodę wartości transakcyjnej, ponieważ art. 15 ust. 2 lit. a) kodeksu celnego czyni zgłaszającego odpowiedzialnym za dokładność i kompletność informacji zawartych w zgłoszeniu;

– zgodnie z wyrokiem Hamamatsu Photonics Deutschland nie można „jako wartość celną przyjąć uzgodnioną wartość transakcyjną, na którą składa się w części uprzednio zafakturowana i zgłoszona kwota oraz w części dokonana po upływie okresu rozliczeniowego korekta ryczałtowa, bez możliwości stwierdzenia, czy na koniec okresu rozliczeniowego ta korekta zostanie dokonana w górę czy w dół”[21].

[18] Wyrok z dnia 19 listopada 2020 r., 5th AVENUE Products Trading, C-775/19, EU:C:2020:948, zwany dalej „wyrokiem 5th AVENUE Products Trading”, pkt 23.

[19] Wyrok 5th AVENUE Products Trading, pkt 24.

[20] Wyrok 5th AVENUE Products Trading, pkt 25.

[21] Wyrok Hamamatsu Photonics Deutschland, pkt 35.

39. Zdaniem sądu odsyłającego wskazane powyżej okoliczności prowadziłyby do zastosowania jednej z zastępczych (rezydualnych) metod ustalania wartości, o których mowa w art. 74 kodeksu celnego, a dokładnie, w niniejszej sprawie, metody wskazanej w art. 74 ust. 3 kodeksu celnego.

40. Moim zdaniem, w świetle wszystkich informacji przekazanych Trybunałowi Sprawiedliwości, nic nie stoi na przeszkodzie, aby art. 70 ust. 1 kodeksu celnego został zastosowany w niniejszej sprawie, ponieważ:

– zasadniczą podstawą ustalenia wartości celnej jest wartość transakcyjna, to jest cena, która została faktycznie zapłacona lub jest *należna* przez za towary, określona w momencie przyjęcia zgłoszenia celnego i obejmująca wszystkie płatności, które zostały zapłacone *lub są należne*, jako warunek sprzedaży towarów;

– wartość transakcyjna może (i powinna) zostać następnie skorygowana, pod warunkiem poszanowania art. 70 ust. 1 kodeksu celnego oraz zgodnie z art. 70 ust. 3 lit. b) kodeksu celnego. W tym celu konieczne jest, aby „sprzedaż lub cena nie [były] uzależnione od warunków […], których wartość nie może być ustalona w odniesieniu do towarów, dla których ustalana jest wartość celna”.

41. Jak uzgodniono w umowach sprzedaży towarów, cena zadeklarowana przez Tauritus była zatem ceną tymczasową [22]. Te same umowy i aneksy do nich wskazywały, że cena ostateczna jest uzależniona od dwóch czynników, które mogły być znane dopiero po przywozie, to jest od średnich cen paliwa na rynku oraz od średniego kursu wymiany walut [23].

42. Oba te czynniki stanowią „warunki sprzedaży” w rozumieniu art. 70 ust. 1 i ust. 3 lit. b) kodeksu celnego. Jako takie prowadzą one do określenia płatności, które na mocy stosunku umownego między kupującym a sprzedającym mają dla tego ostatniego takie znaczenie, że gdyby nie zostały one dokonane, sprzedaż nie zostałaby ostatecznie zakończona [24].

43. Oczywiście, chodziło o płatności, których kwota nie została w pełni *ustalona* w chwili dokonywania zgłoszenia celnego. Jednakże, warunki ostatecznego obliczenia tych kwot pozwalały na stwierdzenie, że sposób ich obliczenia *można było ustalić* w pełni już w momencie podpisywania umów. Jedynie w przeciwnym przypadku należałoby wyłączyć, zgodnie z art. 70 ust. 3 lit. b), metodę wartości transakcyjnej.

44. Jak wskazał rząd hiszpański i co potwierdził rząd francuski podczas rozprawy, obydwa warunki sprzedaży (średnie ceny paliwa i średni kurs wymiany) nie były uzależnione od wyłącznej woli którejkolwiek z umawiających się stron, lecz od obiektywnych okoliczności o charakterze zewnętrznym. Ustalenia dotyczące tych okoliczności mogły zostać w łatwy sposób zweryfikowane przez organy celne, przed którymi zgłaszający mógł wykazać cenę ostatecznie zapłaconą po dodaniu lub odjęciu od ceny tymczasowej uzgodnionych korekt wynikających z dostępnych publicznie czynników.

[22] W tym zakresie nie ma znaczenia, że faktury pro forma zostały początkowo załączone do zgłoszenia celnego. Artykuł 145 rozporządzenia wykonawczego 2015/2447 nie wyłącza tej formy faktury spośród dokumentów potwierdzających zadeklarowaną wartość transakcji, jeżeli chodzi o cenę tymczasową, która ma zostać następnie uzupełniona.

[23] Jest to standardowa praktyka w umowach sprzedaży zawieranych z klientami przez głównych operatorów rynku paliw. Jak wskazała Komisja w pkt 29 i 30 uwag na piśmie, w ramach porozumienia w sprawie stosowania artykułu VII Układu ogólnego w sprawie taryf celnych i handlu 1994 (Dz.U. 1994, L 336, s. 119), ustalenie wartości celnej towarów jest częścią procesu, w którym ewentualna korekta cen nie prowadzi automatycznie do wyłączenia metody wartości transakcyjnej.

[24] W tym znaczeniu zobacz wyrok 5th AVENUE Products Trading, pkt 41.

45. W przeciwieństwie do tego, co wydaje się twierdzić sąd odsyłający [25], uważam, że nie można w niniejszej sprawie powoływać się na rozważania, które doprowadziły do wydania przez Trybunał Sprawiedliwości wyroku Hamamatsu Photonics Deutschland. Zgadzam się w tej kwestii z jednomyślnym stanowiskiem wyrażonym podczas rozprawy przez rządy, które wzięły udział w postępowaniu oraz przez Komisję.

46. Umowy zawarte przez Tauritus przewidywały, że ostateczna cena sprzedaży uzależniona była, w przeciwieństwie do sprawy Hamamatsu Photonics Deutschland, od łatwych do zweryfikowania i obiektywnych czynników. W tej ostatniej sprawie spółka kupiła towary od spółki dominującej, która zafakturowała je po cenie mającej zastosowanie wewnątrz grupy, a suma kwot zafakturowanych z tytułu sprzedaży produktów była regularnie weryfikowana i, ewentualnie, korygowana przy zastosowaniu metody zwanej „metodą podziału zysków rezydualnych". Metoda ta polegała na połączeniu zysku minimalnego z proporcjonalnym podziałem zysku rezydualnego oraz ustaleniu docelowego zakresu zysku, od którego uzależnione był dokonywanie uzupełniających zwrotów lub obciążeń [26].

47. Warunki ustalania wartości towarów w sprawie Hamamatsu Photonics Deutschland były zatem znacznie bardziej złożone oraz, w szczególności, trudniejsze do zweryfikowania przez organ celny niż w niniejszej sprawie. Uważam zatem, że stanowisko zawarte w tym wyroku nie może mieć zastosowania w niniejszej sprawie.

48. Uważam w rezultacie, że w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym należało zastosować metodę zasadniczą, o której mowa w art. 70 ust. 1 kodeksu celnego. Cena, która została faktycznie zapłacona lub była należna za przywożone towary (która, jak już wskazałem stanowi, co do zasady, podstawę ustalenia wartości celnej) mogła zostać następnie skorygowana na podstawie czynników przewidzianych już w umowie sprzedaży i zdecydowanie obiektywnych, w celu odzwierciedlenia rzeczywistej wartości ekonomicznej tych towarów.

C. Drugie pytanie prejudycjalne

49. Sąd odsyłający zwraca się o dokonanie wykładni art. 173 ust. 3 kodeksu celnego. W szczególności zwraca się o wyjaśnienie, czy zgłaszający jest zobowiązany do wystąpienia do organów celnych o s*korygowanie* wartości celnej, ustalonej i zgłoszonej zgodnie z art. 74 tego kodeksu, w przypadku gdy „cena faktycznie należna za towary, o której mowa w art. 70 ust. 1 owego [kodeksu], która nie była i nie mogła być znana w chwili składania zgłoszenia, zostaje ustalona po dopuszczeniu tych towarów do obrotu".

50. Odpowiedź na drugie pytanie prejudycjalne może być zbędna, jeżeli potwierdzone zostanie, że wartość transakcyjna powinna być w niniejszej sprawie obliczona za pomocą metody zasadniczej, o której mowa w art. 70 kodeksu celnego.

51. W każdym razie, biorąc pod uwagę okoliczności, w których zostało przedstawione drugie pytanie sądu odsyłającego, skoncentruję się w mojej analizie na nich, co wymaga wyjaśnienia mechanizmu korygowania ceny ostatecznej, jeżeli jej obliczenie jest uzależnione od pewnych przyszłych (ale zdecydowanie obiektywnych) czynników.

[25] Punkt 29 postanowienia odsyłającego, w którym zacytowano pkt 35 wyroku Hamamatsu Photonics Deutschland.

[26] Wyrok Hamamatsu Photonics Deutschland, pkt 14 i 15.

52. W takim przypadku korekta ceny ostatecznej dokonywana jest w dwuetapowym procesie: a) w chwili dokonania zgłoszenia, gdy znana jest tylko cena tymczasowa; b) w chwili, gdy po spełnieniu pozostałych warunków sprzedaży została ustalona cena ostateczna towarów dopuszczonych do obrotu.

53. W tym zakresie kodeks celny przewiduje dwa mechanizmy:

– po pierwsze, mechanizm, o którym mowa w art. 166: wyraża się zgodę, „aby osoba zgłosiła towary do procedury celnej w formie zgłoszenia uproszczonego, w którym można pominąć pewne dane, o których mowa w art. 162 lub dokumenty załączane do zgłoszenia, o których mowa w art. 163”[27]. W przypadku zgłoszenia uproszczonego składa się następnie, zgodnie z art. 167 kodeksu celnego, zgłoszenie uzupełniające;

– po drugie, mechanizm, o którym mowa w art. 73: organy celne mogą zezwolić, aby pewne kwoty „były określane na podstawie szczególnych kryteriów, jeżeli nie można ich obliczyć w dniu przyjęcia zgłoszenia celnego”.

54. Zgodnie z mechanizmem, o którym mowa w art. 166 kodeksu celnego, importer początkowo deklaruje cenę tymczasową towarów, a następnie, poprzez złożenie zgłoszenia uzupełniającego (art. 167 kodeksu celnego), cenę ostateczną.

55. Z kolei mechanizm, o którym mowa w art. 73 kodeksu celnego, ma zastosowanie do kwot, które w dniu przyjęcia zgłoszenia celnego można ustalić wyłącznie na podstawie *szczególnych kryteriów określonych przez organy celne*.

56. Biorąc pod uwagę okoliczności faktyczne niniejszej sprawy uważam, że należało zastosować mechanizm, o którym mowa w art. 166 kodeksu celnego, a nie mechanizm, o którym mowa w art. 73 kodeksu celnego, ponieważ dwa czynniki służące obliczeniu ceny, zawarte w umowach sprzedaży, (średnia cena paliwa i średni kurs wymiany) pozwalały na ustalenie kwoty ceny ostatecznej w dniu dokonania zgłoszenia celnego. Wystarczało zatem skorzystać ze zgłoszenia uproszczonego, o którym mowa w art. 166 kodeksu celnego, a następnie złożyć zgłoszenie uzupełniające, o którym mowa w art. 167 kodeksu celnego.

57. Z uwagi na istnienie czynników, które same w sobie umożliwiają określenie wartości mających znaczenie dla ustalenia wartości celnej, zastosowanie mechanizmu, o którym mowa w art. 73 kodeksu celnego, to jest polegającego na określeniu innych *szczególnych kryteriów*, jest zbędne.

58. Mechanizm, o którym mowa w art. 166 i 167 kodeksu celnego, oprócz spełnienia wymogów prawidłowości (art. 15 kodeksu celnego), zapewnia ostateczne ustalenie rzeczywistej wartości ekonomicznej towarów. W przeciwieństwie do niego, mechanizm, o którym mowa w art. 73 kodeksu celnego, nie pozwala na zachowanie takiej prawidłowości, ponieważ działa w oparciu o kryteria, które, choć specyficzne, mogą nigdy nie dać wyniku tak dokładnego, jak w przypadku składników ceny, które dokładnie określają rzeczywistą wartość ekonomiczną przywożonego towaru.

59. Wyjaśniłem już, dlaczego zastosowana przez Tauritus zastępcza metoda ustalenia wartości (art. 74 ust. 3 kodeksu celnego) była niewłaściwa. Chodzi bowiem o metodę czysto rezydualną, ograniczoną do przypadków, w których nie jest w ogóle możliwe ustalenie wartości celnej zgodnie

[27] W szczególności, art. 162 kodeksu celnego wskazuje na „wszystkie dane niezbędne do stosowania przepisów regulujących procedurę celną, do której zgłaszane są towary”.

z metodami, o których mowa w art. 74 ust. 1 kodeksu celnego. Te ostatnie z kolei mają zastosowanie jedynie wówczas, gdy nie można zastosować metody zasadniczej, o której mowa w art. 70 kodeksu celnego, ponieważ cena towarów (wartość transakcyjna) jest uzależniona od warunków, które uniemożliwiają ustalenie ich wartości.

60. Jeżeli, jak twierdzę, warunki ustalone w umowach zawartych przez Tauritus z jego dostawcami umożliwiały ustalenie ceny ostatecznej w łatwy i obiektywny sposób, należało zastosować zasadniczą metodę (art. 70 kodeksu celnego) w celu ustalenia rzeczywistej wartości danej transakcji.

61. Dodam, że metody rezydualnej, o której mowa w art. 74 ust. 3 kodeksu celnego, nie można w *sposób naturalny*, jeśli mogę się tak wyrazić, uzupełnić procedurą sprostowania, o której mowa w art. 173 kodeksu celnego. Innymi słowy, nie można połączyć tych dwóch przepisów w taki sposób, aby tworzyły kompleksową procedurę, to jest tak, jak połączone są art. 166 i 167 kodeksu celnego.

62. Zgłoszenie uzupełniające, o którym mowa w art. 167 kodeksu celnego, stanowi bowiem niezbędne uzupełnienie zgłoszenia uproszczonego, o którym mowa w art. 166 kodeksu celnego, w celu zintegrowania zgłoszenia celnego jako całości (oba te zgłoszenia, zgodnie z art. 167 ust. 4 kodeksu celnego, „uznaje się za jednolity, niepodzielny instrument").

63. W tych okolicznościach, trzymając się brzmienia drugiego pytania prejudycjalnego, art. 173 kodeksu celnego, który przewiduje „sprostowanie zgłoszenia celnego", nie ma zastosowania.

64. Sprostowania dopuszczalne na podstawie art. 173 kodeksu celnego nie mają na celu *uzupełnienia* wcześniejszego zgłoszenia o charakterze *tymczasowym*, lecz *skorygowanie* treści zgłoszenia złożonego w swoim czasie jako zgłoszenie ostateczne i kompletne. Należy również wziąć pod uwagę, że stosowanie sprostowań, które stanowią wyjątek od zasady nieodwołalności zgłoszenia celnego, podlega restrykcyjnemu reżimowi [28].

65. Innymi słowy, zgłoszenia celne zawierające cenę ostateczną niepodlegającą późniejszym korektom mogą, w danych przypadkach, zostać sprostowane (lecz nie uzupełnione) na mocy art. 173 kodeksu celnego. Z kolei zgłoszenia zawierające cenę tymczasową podlegającą łatwym do zweryfikowania późniejszym korektom podlegają art. 166 i 167 kodeksu celnego.

66. Jeżeli od samego początku (już w chwili dokonania zgłoszenia) wiadomo, że cena towarów jest jedynie ceną tymczasową, nie można zataić tej informacji przed organami celnymi i czekać do chwili, gdy znana będzie cena ostateczna, aby zawiadomić o tym organ celny w drodze sprostowania zgłoszenia pierwotnego na podstawie art. 173 kodeksu celnego.

67. W celu zapewnienia prawidłowości i kompletności informacji zawartych w zgłoszeniu pierwotnym, zgodnie z wymogami art. 15 ust. 2 lit. a) kodeksu celnego, informacje te powinny zostać przekazane w chwili dokonywania zgłoszenia pierwotnego.

[28] Zobacz w tym zakresie wyrok z dnia 8 czerwca 2023 r., Zes Zollner Electronic, C-640/21, EU:C:2023:457, pkt 41–48.

68. Uważam zatem, że w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie zgłoszenie pierwotne powinno mieć charakter zgłoszenia uproszczonego (art. 166 kodeksu celnego), które powinno zostać następnie uzupełnione zgodnie z art. 167 kodeksu celnego. Nie należało stosować art. 173 kodeksu celnego, aby *sprostować* zgłoszenie złożone zgodnie z art. 74 ust. 3 kodeksu celnego w celu *skorygowania* danych, o których od początku wiadomo było, że są niekompletne.

69. Powyższe uwagi, co logiczne, nie stoją na przeszkodzie temu, aby organy celne w toku kontroli podatkowej weryfikowały prawidłowość i kompletność informacji podanych w zgłoszeniach celnych. W szczególności organy te są uprawnione do sprawdzenia, jaka była wartość ekonomiczna przywożonych towarów (cena faktycznie zapłacona po dokonaniu odpowiednich korekt ceny tymczasowej), oraz do wyciągnięcia stosownych wniosków w celu obliczenia VAT z tytułu przywozu i odsetek za zwłokę.

70. Drugie pytanie prejudycjalne nie dotyczy jednak uprawnień kontrolnych organów celnych.

V. Wnioski

71. W świetle powyższego proponuję Trybunałowi Sprawiedliwości, aby na pytania przedstawione przez Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (najwyższy sąd administracyjny Litwy) odpowiedział następująco:

„1) Artykuł 70 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny

należy interpretować w ten sposób, że:

ma on zastosowanie w sytuacji, w której znane są w chwili przyjęcia zgłoszenia celnego i zgodnie z warunkami sprzedaży dokonanej bezpośrednio przed wprowadzeniem towarów na obszar celny, oprócz ceny tymczasowej, również czynniki wpływające na ustalenie ich ceny ostatecznej pod warunkiem, że czynniki te spełniają obiektywne i łatwe do zweryfikowania przez organ celny kryteria, przy czym ocena tych okoliczności należy do sądu odsyłającego.

2) Artykuł 173 ust. 3 rozporządzenia nr 952/2013

należy interpretować w ten sposób, że:

umożliwia on zgłaszającemu, na jego wniosek, dokonanie sprostowania jednej lub większej liczby danych zawartych w zgłoszeniu celnym, przy czym sprostowanie nie jest odpowiednim mechanizmem w przypadku, gdy właściwe jest złożenie zgłoszenia uzupełniającego na podstawie art. 167 rozporządzenia nr 952/2013”.