OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
VERICY TRSTENJAK
przedstawiona w dniu 4 września 2008 r. [1]

1. W swym odwołaniu Heuschen & Schrouff Oriëntal Foods Trading BV (zwana dalej „Heuschen & Schrouff") wnosi o uchylenie wyroku Sądu Pierwszej Instancji Wspólnot Europejskich z dnia 30 listopada 2006 r. w sprawie Heuschen & Schrouff Oriëntal Foods przeciwko Komisji [2] (zwanego dalej „zaskarżonym wyrokiem"), na mocy którego Sąd oddalił skargę zmierzającą do stwierdzenia nieważności decyzji Komisji nr REM 19/2002 z dnia 17 czerwca 2004 r. stwierdzającej, że umorzenie należności celnych przywozowych, o które wnosiła Heuschen & Schrouff, nie było uzasadnione.

2. Odwołanie to jest związane z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) w ramach sporu pomiędzy Staatssecretaris van Financiën (państwowego sekretarza do spraw finansów) a Heuschen & Schrouff w sprawie retrospektywnego pokrycia należności celnych przywozowych [3]. Żądane umorzenie tych należności stanowi przedmiot niniejszego sporu.

I — Ramy prawne

A — *Przepisy w przedmiocie klasyfikacji celnej*

3. Wprowadzona w załączniku I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej [4] „Nomenklatura Scalona" (zwana dalej „CN") oparta jest na zharmonizowanym systemie oznaczania i kodowania towarów (zwanym dalej „HS"), który został opracowany przez Radę Współpracy Celnej, obecnie Światową Organizację Celną i wprowadzony na mocy międzynarodowej konwencji podpisanej w Brukseli w dniu 14 czerwca 1983 r. Została ona zatwierdzona w imieniu Wspólnoty decyzją Rady 87/369/EWG z dnia 7 kwietnia 1987 r. [5]. Nomenklatura Scalona przejęła z tego

1 — Język oryginału: niemiecki.
2 — Wyrok z dnia 30 listopada 2006 r. w sprawie T-382/04 Heuschen & Schrouff Oriëntal Foods przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. II-94*.
3 — Zobacz w tym przedmiocie moją opinię z dnia 4 września 2008 r. w sprawie C-375/07 Heuschen & Schrouff Oriëntal Foods Trading.
4 — Dz.U. L 256, s. 1.
5 — Dz.U. L 198, s. 1.

systemu pozycje i sześciocyfrowe podpozycje, a siódma i ósma cyfra wprowadza dodatkowe podpodziały charakterystyczne dla CN [6].

4. Artykuł 9 ust. 1 rozporządzenia nr 2658/87 upoważnia Komisję Wspólnot Europejskich do wydawania przy wsparciu komitetu złożonego z przedstawicieli państw członkowskich do wydania regulacji w przedmiocie klasyfikacji w CN, zgodnie z procedurą określoną w art. 10 rozporządzenia nr 2658/87.

5. Załącznik I, część druga, sekcja IV, dział 19 rozporządzenia nr 2658/87 obejmuje kody CN dla „przetworów ze zbóż, mąki, skrobi lub mleka; pieczywa cukierniczego".

6. Pozycja CN 1901 obejmuje „ekstrakt słodowy; przetwory spożywcze z mąki, mączki, skrobi lub z ekstraktu słodowego, niezawierające kakao lub zawierające mniej niż […] kakao […]; przetwory spożywcze z towarów objętych pozycjami od 0401 do 0404 ([7]) […]", w tym podpozycję CN 1901 90 99, z wyszczególnieniem towarów jako „pozostałe".

7. Pozycja 1905 CN obejmuje „chleb, bułki, pieczywo cukiernicze, ciasta i ciastka, herbatniki i pozostałe wyroby piekarnicze, nawet zawierające kakao; opłatki sakralne, puste kapsułki stosowane do celów farmaceutycznych, wafle wytłaczane, papier ryżowy i podobne wyroby […]:", w tym także towary „pozostałe" w ramach podpozycji CN 1905 90 oraz w ramach dalszej podpozycji CN 1905 90 20 „opłatki sakralne, puste kapsułki stosowane do celów farmaceutycznych, wafle wytłaczane, papier ryżowy i podobne wyroby".

8. W niektórych wersjach językowych pozycji 1905 CN wskazane są „wysuszone" towary, częściowo też „wysuszone arkusze z mąki" [8], jednakże nie w niderlandzkiej wersji językowej [9]. W niektórych wersjach, na przykład w angielskiej i słoweńskiej, wyraźnie można znaleźć pojęcie „papieru ryżowego" [10].

9. Zgodnie z punktem 1 załącznika do rozporządzenia Komisji (WE) nr 1196/97 z dnia 27 czerwca 1997 r. dotyczącego

6 — Zobacz motywy rozporządzenia nr 2658/87 (w szczególności motyw trzeci), art. 1 i 3 tego rozporządzenia oraz wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawach połączonych C-208/06 i C-209/06 Medion, Zb.Orz. I-7963, pkt 3.

7 — Pozycje od 0401 do 0404 obejmują takie towary jak mleko, śmietanę, serwatkę i produkty z tego otrzymane.

8 — Ma to w szczególności miejsce w przypadku wersji niemieckiej („getrocknete Teigblätter aus Mehl oder Stärke"), francuskiej („pâtes séchées de farine, d'amidon ou de fécule en feuilles"), hiszpańskiej („pastas secas de harina, almidón o fécula, en hojas") i portugalskiej („pastas secas de farinha, amido ou fécula").

9 — Wersje niderlandzka („dergelijke producten van meel of van zetmeel"), duńska („lignende varer af mel eller stivelse") i szwedzka („liknande produkter") poprzez mniej lub bardziej szczegółowe odwołanie do „podobnych wyrobów" na końcu wyliczenia są mniej dokładne niż niektóre inne wersje, które między wskazaniem „wafli wytłaczanych" a „podobnych wyrobów" zawierają jeszcze pojęcia przywołane w kolejnym przypisie.

10 — Zobacz „rice paper" w wersji angielskiej oraz „rižev papir" w wersji słoweńskiej.

klasyfikacji niektórych towarów według Nomenklatury Scalonej [11] (rozporządzenie to zostało wydane na podstawie art. 9 rozporządzenia nr 2658/87) do podpozycji CN 1905 90 20 należy zaklasyfikować następujące produkty:

„Produkt spożywczy w postaci suchych, półprzezroczystych arkuszy o różnych rozmiarach, przyrządzony z mąki ryżowej, soli i wody.

Arkusze te, po namoczeniu w wodzie celem zmiękczenia, zazwyczaj są używane do robienia „opakowań" do sajgonek i produktów podobnych" [12].

10. W tym względzie punkt 1 załącznika do rozporządzenia nr 1196/97 zawiera następujące uzasadnienie:

„Klasyfikacja ustalona przez przepisy ogólnych reguł 1 i 6 interpretacji Nomenklatury Scalonej i treść kodów CN 1905, 1905 90 i 1905 90 20".

B — *Umorzenie należności celnych przywozowych ze względów słuszności*

11. Artykuł 239 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny [13] (zwanego dalej „kodeksem celnym") reguluje ewentualne umorzenia należności celnych przywozowych lub wywozowych w szczególnych przypadkach. Artykuł 239 ust. 1 tiret drugie kodeksu celnego stanowi:

„Należności celne przywozowe lub należności celne wywozowe podlegają […] umorzeniu w sytuacjach […], [które wynikają] z okoliczności niespowodowanych świadomym działaniem [oszustwem] ani ewidentnym zaniedbaniem osoby zainteresowanej. […]".

11 — Dz.U. L 170, s. 13.

12 — W wersji niderlandzkiej: „Voedselbereiding in de vorm van droge, doorschijnende vellen, met verschillende afmetingen, vervaardigd van rijstmeel, zout en water. De vellen worden, na weken in water om ze plooibaarte maken, meestal gebruikt om daarvan de „wikkels" voorloempia's en dergelijke te vervaardigen".

13 — Dz.U. L 302, s. 1.

II — Okoliczności faktyczne

12. Heuschen & Schrouff, importer żywności i składników żywności, od wielu lat sprowadza z Wietnamu papier ryżowy [14].

13. W 1996 r. i w latach następnych, agent celny działający w imieniu Heuschen & Schrouff zgłosił o dopuszczenie do swobodnego obrotu przywożony papier ryżowy w ramach podpozycji 1901 90 99 CN. Pismem z dnia 21 marca 1996 r. niderlandzkie organy celne poinformowały Heuschen & Schrouff, że papier ryżowy faktycznie powinien zostać sklasyfikowany do podpozycji 1901 90 99 CN.

14. W dniu 27 czerwca 1997 r. Komisja wydała rozporządzenie nr 1196/97 [15], które zostało opublikowane w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* z dnia 28 czerwca 1997 r. i weszło w życie w dniu 19 lipca 1997 r.

15. Po wydaniu tego rozporządzenia Heuschen & Schrouff nadal dokonywała przywozu papieru ryżowego z Wietnamu w ramach podpozycji CN 1901 90 99, co było akceptowane przez niderlandzkie organy celne przez sześć miesięcy w odniesieniu do 29 zgłoszeń (przy przeprowadzeniu kontroli dokumentów i, w jednym przypadku, kontroli towarów). W dniu 16 marca 1998 r. niderlandzki organ celny wskazał, że zgłoszenia należy dokonać w odniesieniu do podpozycji 1905 90 20 CN. Później tego samego dnia została jednak przez ten sam organ celny potwierdzona prawidłowość odnośnie do zgłoszenia przy zastosowaniu podpozycji 1901 90 99 CN. Od dnia 17 marca 1998 r. Heuschen & Schrouff stosowała w przypadku przywozu papieru ryżowego podpozycję CN 1905 90 20.

16. Pismem z dnia 22 listopada 2000 r. wezwano Heuschen & Schrouff do zapłaty należności celnych w kwocie o łącznej wysokości 645 399,50 NLG (292 869,52 EUR) za wszystkie przywozy papieru ryżowego dokonane w okresie od 13 listopada 1997 r. do 31 grudnia 1998 r. Powołując się na rozporządzenie nr 1196/97 organ celny wyjaśnił, że podana przy okazji zgłoszeń podpozycja CN 1901 90 99 jest nietrafna i dlatego konieczne jest skorygowanie danych decyzji w sprawie opłat.

17. W postępowaniu dotyczącym sprzeciwu wniesionego przez Heuschen & Schrouff, inspektor w decyzji z dnia 9 marca 2001 r. utrzymał w mocy wezwania do zapłaty za

14 — Znany także pod pojęciem „arkuszy ryżowych" lub pod angielskim sformułowaniem „rice-paper.".

15 — Zobacz powyżej pkt 9, 10 niniejszej opinii.

wyjątkiem wezwania do zapłaty kwoty 13 650,30 NLG (6194,24 EUR) odnoszącego się do unieważnionego zgłoszenia celnego z dnia 16 marca 1998 r. Po dostosowaniu, kwotę do zapłacenia ustalono w wysokości 636 518,40 NLG (282 645,21 EUR) za okres od 25 listopada 1997 r. do 2 lutego 1998 r.

18. Heuschen & Schrouff w dniu 13 września 2002 r. złożyła do krajowego organu celnego wniosek o umorzenie danego długu celnego na podstawie art. 239 ust. 1 kodeksu celnego. Wniosek ten został w dniu 19 września 2002 r. przedłożony Komisji.

19. Komisja decyzją REM nr 19/2002 z dnia 17 czerwca 2004 r. oddaliła ten wniosek z uzasadnieniem, że wprawdzie istnieje sytuacja szczególna w rozumieniu art. 239 kodeksu celnego, jednak Heuschen & Schrouff dopuściła się oczywistego zaniedbania. Komisja wskazuje w tym kontekście, że po opublikowaniu w dniu 28 czerwca 1997 r. rozporządzenia nr 1196/97 kwestia kwalifikacji taryfowej nie była już zawiła, ani skomplikowana. Heuschen & Schrouff powinna była w tym czasie zaznajomić się z przepisami i uzyskać pewność w tym przedmiocie.

20. Od tej decyzji Komisji Heuschen & Schrouff wniosła w dniu 23 września 2004 r. niniejszą skargę.

III — Przebieg postępowania przed Sądem Pierwszej Instancji i zaskarżony wyrok

21. Heuschen & Schrouff opiera swoją skargę na trzech zarzutach:

— naruszenia art. 239 kodeksu celnego, błędnej oceny okoliczności faktycznych oraz braku uzasadnienia;

— naruszenia zasady dobrej administracji i zasady równego traktowania;

— naruszenia zasady proporcjonalności.

22. W zaskarżonym wyroku Sąd oddalił skargę i obciążył wnoszącą odwołanie kosztami postępowania.

23. W istotnych w tym kontekście fragmentach wyroku, Sąd stwierdził, że wskutek błędu niderlandzkiego organu celnego zaistniała wprawdzie sytuacja szczególna w rozumieniu art. 239 kodeksu celnego, jednak Heuschen &

Schrouff dopuściła się oczywistego zaniedbania. Opublikowanie rozporządzenia nr 1196/97 położyło kres istniejącej wcześniej sytuacji, która w odniesieniu do niderlandzkiej wersji językowej mogła ewentualnie być złożona. W każdym razie od tego momentu ewentualne sprzeczności pomiędzy dotychczasowym zgłoszeniem a rozporządzeniem nr 1196/97 stały się oczywiste. Należało w każdym razie uzyskać od organu celnego informacje w kwestii tych sprzeczności. Błąd agenta celnego należy przypisać Heuschen & Schrouff. W konsekwencji decyzja Komisji jest słuszna, a art. 239 kodeksu celnego nie został naruszony.

IV — Żądania w postępowaniu przed Trybunałem

24. Heuschen & Schrouff wnosi do Trybunału o:

— uchylenie wyroku Sądu Pierwszej Instancji z dnia 30 listopada 2006 r. w sprawie T-382/04,

— stwierdzenie nieważności decyzji Komisji Europejskiej z dnia 17 czerwca 2004 r. (REM 19/2002), w której Komisja uznała, że umorzenie należności celnych przywozowych nie jest w konkretnym przypadku uzasadnione,

— obciążenie Komisji kosztami postępowania.

25. Komisja wnosi do Trybunału o:

— oddalenie odwołania jako bezzasadnego,

— obciążenie Heuschen & Schrouff kosztami postępowania.

26. Po zamknięciu procedury pisemnej, w dniu 22 maja 2008 r. odbyła się rozprawa, w której uczestniczyli Heuschen & Schrouff, Komisja, rządy niderlandzki, grecki i włoski. Podczas rozprawy nie pojawiły się żadne nowe okoliczności w sprawie.

V — W przedmiocie odwołania

A — *Argumenty stron*

27. Heuschen & Schrouff podnosi w postępowaniu odwoławczym jeden zarzut naruszenia przez Sąd art. 239 kodeksu celnego [16]. Ponadto jej zdaniem Sąd w niewłaściwy sposób uzasadnił swoje ustalenie; w każdym razie ustaleń tych nie można oprzeć na uzasadnieniu wyroku.

28. Dotychczas nie zostało stwierdzone, jak powinien być prawidłowo sklasyfikowany niepieczony papier ryżowy. Zdaniem wnoszącej odwołanie, Sąd błędnie przyjął, że miejsce ma klasyfikacja do pozycji CN 1905 90 20. Klasyfikację tę jako nietrafną podważa Heuschen & Schrouff i wskazuje, że kwestia właściwej klasyfikacji jest jednocześnie przedmiotem postępowania toczącego się przed Hoge Raad der Nederlanden [17].

29. Analiza zgodnie z art. 239 kodeksu celnego, a zatem według kryteriów rodzaju błędu (lub złożonego charakteru przepisu), doświadczenia zawodowego wnoszącej odwołanie i poziomu wykazanej przezeń staranności, rozpatrywanych łącznie, powinna była doprowadzić do wniosku, że należało zastosować umorzenie należności celnych przywozowych.

30. W przedmiocie złożonego charakteru przepisu zdaniem wnoszącej odwołanie należy zauważyć, że zarówno po stronie Komisji jak i niderlandzkiego organu celnego wystąpiły uchybienia. Komisja poprzez rozporządzenie nr 1196/97 wydała oczywiście błędną, a w każdym razie niejednoznaczną regulację, która jest sprzeczna z orzecznictwem Trybunału [18]. Mogłoby ono mieć co najwyżej zastosowanie do upieczonego papieru ryżowego, a nie do przywożonego przez Heuschen & Schrouff niepieczonego papieru ryżowego. Ponadto brzmienie pozycji 1905 CN w wersji niderlandzkiej nie zawiera żadnego odniesienia do papieru ryżowego. Powstaje z tego powodu zamieszanie. Błąd popełnił także niderlandzki organ celny, ponieważ w ciągu sześciu miesięcy od opublikowania rozporządzenia nr 1196/97 zaakceptował i potwierdził kolejnych 29 zgłoszeń zakwalifikowanych do pozycji CN 1901. W świetle powyższego zachodzi złożone uregulowanie klasyfikacji, którego — wbrew opinii Sądu — nie rozwiązało opublikowanie rozporządzenia nr 1196/97. W odniesieniu do wyroku w sprawie Biegi Nahrungsmittel [19] należy uwzględnić ponadto, przez jaki okres czasu organy tkwiły w błędzie. Wbrew opinii

16 — We wstępie odwołania Heuschen & Schrouff jednym tchem wymienia naruszenie art. 899–909 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 (Dz.U. L 253, s. 1). Ponieważ jednak w dalszej części odwołania konkretnie nie nawiązano do tych przepisów w odniesieniu do procedury administracyjnej w przedmiocie decyzji dotyczących art. 239 kodeksu celnego, zakładam, że chodzi tu o jeden zarzut, który dotyczy w istocie art. 239 kodeksu celnego.

17 — Zobacz w tym przedmiocie powyżej pkt 2 niniejszej opinii.

18 — Heuschen & Schrouff odwołuje się w tym przedmiocie do wyroku z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-12/94 Uelzena Milchwerke (Rec. s. I-2397).

19 — Wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-499/03 P Biegi Nahrungsmittel i Commonfood przeciwko Komisji, Zb.Orz. I-1751, pkt 48.

Sądu należy zatem ocenić, iż niderlandzkie organy celne podczas kolejnych sześciu miesięcy nie wyrażały wątpliwości w odniesieniu do dokonanej klasyfikacji, lecz aprobatę.

31. W przedmiocie kryterium doświadczenia zawodowego należy zauważyć, że Sąd nieprawidłowo przyjął, że Heuschen & Schrouff posiada spore doświadczenie zawodowe w zakresie przywozu i wywozu. W związku z tym Sąd błędnie uznał tę spółkę za doświadczony podmiot na rynku i za eksperta w dziedzinie formalności przywozowych i wywozowych. Spółka ta nie zajmuje się jednak sama zgłoszeniami celnymi, lecz zatrudnia do tego osoby trzecie, które zgodnie z art. 5 kodeksu celnego działały w jej imieniu. Działania tych osób nie mogą zostać przypisane wnoszącej odwołanie w ramach art. 239 kodeksu celnego. Ponadto w niniejszym przypadku wobec szczególnie złożonej regulacji, także posiadając duże doświadczenie zawodowe, nie można było uniknąć rzekomo błędnej klasyfikacji.

32. W odniesieniu do kryterium obowiązku staranności Sąd w zaskarżonym wyroku ustanowił zbyt wysokie wymogi, nawet gdyby Heuschen & Schrouff miała znaczne doświadczenie na rynku. Ponadto Sąd błędnie utożsamił ją z przedstawicielem bezpośrednim, z którego usług korzystała. Niezrozumiałe jest, z jakich powodów Heuschen & Schrouff miałaby mieć wątpliwości odnośnie dotychczasowej klasyfikacji w CN. Jak już wyjaśniono w przedmiocie kryterium złożoności przepisu miała ona wystarczająco dużo wskazówek, że właściwa jest pozycja 1901 CN, a w szczególności wskazówkę, że rozporządzenie nr 1196/97 w ogóle nie odnosi się do przywożonego przez nią niepieczonego papieru ryżowego. Okoliczność niezastosowania przez nią tego rozporządzenia nie wiąże się zatem z tym, że go nie przeczytała, lecz z okolicznością, że rozporządzenia tego nie należy stosować w stosunku do towaru przez nią przywożonego, co potwierdziły niderlandzkie organy celne. Zdaniem wnoszącej odwołanie, należy również zauważyć, że w latach od 1996 do 1998 CN była zmieniana niezgodnie z treścią rozporządzenia nr 1196/07. Z tych względów sytuacja w powołanym przez Sąd wyroku w sprawie Covita [20] nie jest porównywalna z niniejszą sprawą. Naruszenie obowiązku staranności należy natomiast przypisać niderlandzkim organom celnym, które w okresie sześciu miesięcy zaakceptowały 29 zgłoszeń, które obecnie uznaje się za błędne. Następnie upłynęły dwa lata i osiem miesięcy nim został rozpatrzony wniosek o umorzenie należności. Okoliczności te należy, zdaniem wnoszącej odwołanie, wziąć pod uwagę przy dokonywaniu oceny ewentualnie ograniczonego i dawnego zaniedbania popełnionego przez Heuschen & Schrouff, które nie ma znaczenia w świetle istotnego zaniedbania niderlandzkich organów celnych. Potwierdza to również przekazany w załączniku do odwołania tak zwany dokument roboczy niderlandzkich organów celnych z miesiąca września 2002 r., który poprzedził złożenie przez

20 — Wyrok z dnia 26 listopada 1998 r. w sprawie C-370/96 Covita, Rec. s. I-7711.

Heuschen & Schrouff do Komisji wniosku o umorzenie należności przywozowych. Powołując się na wyrok w sprawie Sommer [21] niderlandzkie organy celne przyjęły w tym dokumencie, że Heuschen & Schrouff w niniejszych okolicznościach może mieć uzasadnione oczekiwania co do prawidłowości działań organów celnych.

33. Komisja wskazuje w pierwszej kolejności, że w odwołaniu zostało powtórzonych wiele kwestii, które zostały już przedstawione przed Sądem. Czyniąc to spostrzeżenie Komisja nie zamierza jednak podnosić zarzutu braku dopuszczalności.

34. Komisja uważa ponadto, że argumenty podniesione przez Heuschen & Schrouff nie są w stanie podważyć wyroku Sądu. Chociaż wystąpiła sytuacja szczególna w rozumieniu art. 239 kodeksu celnego, gdyż niderlandzki organ celny po opublikowaniu rozporządzenia nr 1196/97 błędnie nie zakwestionował nieprawidłowych deklaracji złożonych przez Heuschen & Schrouff, co również nie wynikło z oszustwa, to jednak nie została spełniona kolejna przesłanka zawarta w art. 239 kodeksu celnego — brak oczywistego zaniedbania osoby zainteresowanej. W przeprowadzonej w tym celu analizie trzech kryteriów ustanowionych przez orzecznictwo (złożony charakter przepisów, których nieprzestrzeganie powoduje powstanie długu celnego, jak też doświadczenie zawodowe i należyta staranność podmiotu gospodarczego) chodzi wyłącznie o zachowanie danego podmiotu gospodarczego. Wbrew argumentom prezentowanym przez Heuschen & Schrouff w tym miejscu analizy nie ma znaczenia zachowanie krajowych organów celnych.

21 — Wyrok z dnia 19 października 2000 r. w sprawie C-15/99 Sommer, Rec. s. I-8989.

B — *Ocena prawna*

35. Na wstępie należy zauważyć, że moim zdaniem nie ma wątpliwości co do podniesionych przez Komisję rzekomych powtórzeń argumentów. Prawdą jest, że odwołanie jedynie powtarzające lub dosłownie odtwarzające zarzuty i argumenty podniesione już przed Sądem, łącznie z tymi, które oparte były na okolicznościach faktycznych wyraźnie nieuznanych przez Sąd, nie spełnia wymogów sformułowanych w art. 225 WE, art. 58 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości oraz art. 112 § 1 lit. c) regulaminu Trybunału Sprawiedliwości [22]. Jednakże w sytuacji, gdy wnoszący odwołanie — jak w niniejszej sprawie — kwestionuje interpretację lub zastosowanie przez Sąd prawa wspólnotowego, okoliczności prawne rozpatrywane w pierwszej instancji mogą ponownie stanowić przedmiot sporu w ramach odwołania [23].

22 — Wyrok z dnia 6 marca 2003 r. w sprawie C-41/00 P Interporc przeciwko Komisji, Rec. s. I-2125, pkt 16.

23 — Zobacz m.in. wyroki: z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie C-210/98 P Salzgitter przeciwko Komisji, Rec. s. I-5843, pkt 43 i w sprawie Interporc przeciwko Komisji (przywołany już w przypisie 22, pkt 17).

36. Należy podkreślić w tym względzie, że ustalenia faktyczne oraz ocena stanu faktycznego dokonane przez Sąd co do zasady nie mogą być przedmiotem niniejszego postępowania. Ich badanie jest dopuszczalne wyłącznie, o ile dotyczy kontroli ich kwalifikacji prawnej oraz skutków prawnych, które wywiódł z nich Sąd w celu zaprzeczenia wystąpienia mających znaczenie dla niniejszej sprawy przesłanek zawartych w art. 239 ust. 1 tiret drugie kodeksu celnego [24].

37. Ponadto należy przejść do analizy podniesionej przez Heuschen & Schrouff kwestii właściwej klasyfikacji celnej [25] papieru ryżowego. Wydaje się, iż Heuschen & Schrouff zakłada, że gdyby kwestionowana przez nią klasyfikacja do podpozycji CN 1905 90 20 była niewłaściwa, nieistotna byłaby kwestia umorzenia należności celnych. Należy w tym zakresie podkreślić z jednej strony, że kwestia ta — jak zauważyła również Komisja — nie jest przedmiotem niniejszego postępowania, lecz przedmiotem toczącego się równolegle postępowania przed sądem krajowym [26]. Z drugiej strony należy zauważyć, że ze względów systematyki właściwym byłoby rozstrzygać kwestię należności dopiero, jeżeli zostanie faktycznie wyjaśniona kwestia zaksięgowania [27]. Jednakże taka systematyczna kolejność rozstrzygania nie jest wymagana przez orzecznictwo [28].

38. W kwestii umorzenia ze względów słuszności (w niniejszej sprawie zaksięgowanych retrospektywnie) należności przywozowych, art. 239 ust. 1 tiret drugie kodeksu celnego stanowi, że należności przywozowe podlegają umorzeniu w takich szczególnych sytuacjach [29], w których nie występuje oszustwo lub oczywiste zaniedbanie osoby zainteresowanej. Aby ocenić, czy zachodzi przypadek „ewidentnego zaniedbania" w rozumieniu art. 239 ust. 1 tiret drugie kodeksu celnego należy wziąć pod uwagę w szczególności zawiłość przepisów, których niedopełnienie

24 — Jeżeli Sąd dokonał ustalenia lub oceny okoliczności faktycznych, Trybunał jest uprawniony na podstawie art. 225 WE do kontroli kwalifikacji prawnej tych okoliczności i skutków prawnych, które wywiódł z nich Sąd (wyrok w sprawie Biegi Nahrungsmittel i Commonfood przeciwko Komisji, przywołany już przypisie 19, pkt 41; podobnie K. Lenaerts, D. Arts, I. Maselis, *Procedural Law of the European Union*, 2nd ed., London 2006, s. 457, pkt 16-007). Jak Trybunał wielokrotnie orzekał, w przypadku tej kwalifikacji chodzi o kwestię prawną, która jako taka może zostać poddana kontroli Trybunału w ramach postępowania odwoławczego (zob. wyroki: w sprawie Biegi Nahrungsmittel i Commonfood przeciwko Komisji, przywołany już w przypisie 19, pkt 41; z dnia 19 października 1995 r. w sprawie C-19/93 P Rendo i in. przeciwko Komisji, Rec. s. I-3319, pkt 26 oraz wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-470/00 P Parlament przeciwko Ripa di Meana i in., Rec. s. I-4167, pkt 41).

25 — Zobacz powyżej pkt 28 niniejszej opinii.

26 — W przedmiocie szczegółowych wyjaśnień w kwestii klasyfikacji celnej papieru ryżowego odsyłam do moich wywodów w sprawie C-375/07 (zob. powyżej pkt 2 niniejszej opinii), z których wynika, iż należało go zaklasyfikować do podpozycji 1905 90 20 CN.

27 — Albowiem ze względów systematyki umorzona lub zwrócona może zostać jedynie kwota należności celnych, która została wcześniej zaksięgowana. Tak długo zatem, jak długo nie będzie ostatecznie rozpoznane postępowanie o zaksięgowanie retrospektywne, nie można stwierdzić, czy istnieje w ogóle zaksięgowana kwota należności zgodnie z art. 220 kodeksu celnego, którą można by umorzyć lub zwrócić.

28 — Praktyka krajowa wydaje się jednak częściowo porządkować rozpatrywanie wniosków w taki sposób, że ze względów ekonomii procesowej kwestia umorzenia rozstrzygana jest dopiero po stwierdzeniu zaksięgowania (Alexander, „Vorbemerkungen zu Artykuł 220, 221", w: Witte, Zollkodex, Kommentar, 4 wydanie, 2006, pkt 2). W przyszłości „zmodernizowany kodeks celny", rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 450/2008 z dnia 23 kwietnia 2008 r. ustanawiające wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. L 145, s. 1) przewiduje pozytywną zmianę zmierzającą do zachowania systematycznej kolejności decyzji w taki sposób, że art. 84 ust. 2 określa, iż w przypadku złożenia odwołania od powiadomienia o długu celnym, termin do złożenia wniosku o zwrot lub umorzenie ze względów słuszności zostaje zawieszony na czas trwania postępowania odwoławczego.

29 — Ta ogólna klauzula słuszności umożliwia ocenę szczególnych okoliczności danego przypadku, zob. w tym przedmiocie Berr/Trémeau, „Le droit douanier, Communautaire et national", 7e ed., 2006, s. 241 oraz Huchatz, „Artykuł 239 — Erstattung oder Erlass in Sonderfällen", w: Witte, Zollkodex, Kommentar, 4 wydanie, 2006, pkt 1, 28.

powoduje powstanie długu celnego, a także doświadczenie zawodowe i staranność podmiotu gospodarczego [30]. Niniejsze kryteria słusznie przyjął Sąd również w zaskarżonym wyroku [31].

39. Sąd również słusznie stwierdził, że niniejszy spór dotyczy jedynie kwestii oczywistego zaniedbania, a zatem oceny trzech wskazanych kryteriów. Zainteresowani są bowiem zgodni co do tego — co znalazło również wyraz w decyzji Komisji — że wystąpiła sytuacja szczególna w rozumieniu art. 239 kodeksu celnego, albowiem niderlandzki organ celny po opublikowaniu rozporządzenia nr 1196/97 błędnie nie zakwestionował nieprawidłowych deklaracji złożonych przez Heuschen & Schrouff. Istnieje również zgodność co do tego, że oszustwo nie miało miejsca.

40. W przedmiocie złożonego charakteru przepisów, przyjęty przez Sąd proces wykładni i stosowania prawa wspólnotowego jest według mnie słuszny. Pod tym względem Sąd, który przyjął, iż sytuacja panująca w okresie przed wydaniem rozporządzenia nr 1196/97 była złożona, powołując się na wyrok w sprawie Hewlett Packard France [32] trafnie przyjął, że sytuację panującą po wydaniu tego rozporządzenia należy określić jako wyjaśnioną. Wbrew twierdzeniom podnoszonym przez Heuschen & Schrouff w zawartym w wyroku w sprawie Biegi Nahrungsmittel [33] wskazaniu na „okres, w którym organy celne pozostawały w błędzie" nie można moim zdaniem dopatrywać się okoliczności, która mogłaby doprowadzić do odmiennego rozstrzygnięcia. Sytuacji, której dotyczy wyrok w sprawie Biegi Nahrungsmittel i w której ten okres czasu mógłby ewentualnie mieć znaczenie [34], nie można porównać z sytuacją w niniejszej sprawie. Niniejszy przypadek, w przeciwieństwie do tamtego, charakteryzuje się bowiem tym, że opublikowanie rozporządzenia nr 1196/97 stworzyło jasną sytuację. Okoliczność, że nie tylko Heuschen & Schrouff, lecz również organy celne nie pozyskały informacji z Dziennika Urzędowego, nie może mieć w tych okolicznościach znaczenia. O ile nawet organy celne nie pozyskały informacji, okoliczność ta nie może zwalniać zainteresowanych z obowiązku podjęcia własnych starań. Dokonywanie oceny zaniedbania osoby zainteresowanej odnosi się bowiem generalnie i systematycznie do sfery subiektywnej, przy czym ocenie podlega sama osoba zainteresowana. Według mnie, jedynie w wyjątkowych [szczególnych] sytuacjach możne przy tym powstać konieczność uwzględnienia zachowania organów celnych.

30 — Wyrok z dnia 11 listopada 1999 r. w sprawie C-48/98 Söhl & Söhlke, Rec. s. I-7877, pkt 56, 60. Zobacz też Lyons, *EC Customs Law*, 2nd ed., 2008, s. 489. Zobacz moją opinię z dnia 4 września 2008 r. w sprawie C-375/07 Heuschen & Schrouff Oriëntal Foods Trading w przedmiocie tożsamości tych kryteriów z określonymi kryteriami zawartymi w art. 220 ust. 2 oraz w przedmiocie dotyczącego tej kwestii orzecznictwa.

31 — Punkt 44 zaskarżonego wyroku.

32 — Wyrok z dnia 1 kwietnia 1993 r. w sprawie C-250/91 Hewlett Packard France, Rec. s. I-1819, pkt 28.

33 — Wskazany już powyżej w przypisie 19, pkt 48.

34 — Zobacz w tym zakresie pkt 55 w wyroku Biegi Nahrungsmittel. W przedmiocie tła tego wyroku wyjaśnia Harings, „Nacherhebung von Einfuhrabgaben, Nichterkennbarkeit eines Irrtums der Zollbehörden", *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern* 2005, s. 230 i n., s. 321, że wcześniej organy celne wielokrotnie przyjmowały, że błąd jest niemożliwy do wykrycia tylko wtedy, gdy leżał u podstaw wieloletniej praktyki administracyjnej. Praktykę tę odrzucił wyrok w sprawie Biegi Nahrungsmittel. Harings wskazuje w tym przedmiocie na to, że błędna praktyka administracyjna może być jedynie wskazówką braku możliwości wykrycia błędu.

41. Również w przedmiocie kryterium doświadczenia zawodowego nie uważam by wykładnia i stosowanie prawa wspólnotowego przyjęte przez Sąd były problematyczne. Sąd słusznie powołał kryteria wskazane w wyroku w sprawie Söhl & Söhlke [35] [36]. Sąd w sposób zrozumiały stwierdził również, że sama osoba zainteresowana nie jest niedoświadczona, a ponadto należy jej przypisać działania agenta celnego [37]. W odniesieniu do kwestii doświadczenia osób zainteresowanych Sąd dokonał oceny okoliczności faktycznych, które w postępowaniu odwoławczym podlegają ocenie wyłącznie w razie wystąpienia ściśle określonych przesłanek, które tutaj nie zachodzą [38]. Odnośnie do kwestii przypisania działań agenta celnego należy zauważyć, że ograniczenie takiego przypisania, zgodnie z orzecznictwem, może nastąpić dopiero wówczas, gdy zleceniobiorca dopuszcza się oszustwa, a oszustwo to dotyka również dłużników celnych [39]. W odniesieniu do argumentu, iż w niniejszym przypadku wobec szczególnie złożonej regulacji także mając duże doświadczenie zawodowe nie można było uniknąć rzekomo błędnej klasyfikacji, należy stwierdzić, że może to dotyczyć jedynie sytuacji przed wydaniem rozporządzenia nr 1196/97 i zostało już ocenione w innym miejscu [40].

42. Wreszcie odnośnie kryterium staranności podmiotu gospodarczego należy zauważyć, że również w tym zakresie zaskarżony wyrok sprostał wymogom kontroli. Sąd słusznie odniósł się w szczególności do wyroków w sprawach Deutsche Fernsprecher [41], Covita [42] i Binder [43], i stwierdził, że w takich przypadkach jak niniejszy wymagana jest znajomość publikacji zawartych w Dzienniku Urzędowym, a wyjątek stanowią jedynie przypadki, gdy nie istnieje odpowiednia wersja językowa [44]. Wbrew argumentom przedstawianym przez Heuschen & Schrouff nie są to w żadnym wypadku zbyt wysokie wymogi. Od chwili opublikowania rozporządzenia nr 1196/97 dłużnik celny, który znajdowałby się w sytuacji Heuschen & Schrouff zapoznałby się przy zachowaniu należytej staranności [45] z tym rozporządzeniem i wyjaśniłby wynikające z tej sytuacji wątpliwości dotyczące dotychczasowej klasyfikacji. Następnie Sąd odniósł się do argumentu Heuschen & Schrouff, iż w tym miejscu należy wziąć pod uwagę działania niderlandzkich organów celnych, a konkretnie ich brak staranności. Niniejszy argument trafnie został oddalony przez Sąd. W tym względzie należy powtórzyć, że — jak już zauważyła Komisja — w tym miejscu prowadzonej analizy działania organów celnych nie mają znaczenia. Heuschen & Schrouff domaga się w gruncie rzeczy, by błąd niderlandzkich organów celnych, który jest w niniejszej sprawie niewątpliwy i został stwierdzony zarówno w decyzji Komisji, jak i przez Sąd w zaskarżonym wyroku, był uwzględniony podwójnie: z jednej strony na gruncie „szczególnej

35 — Przywołany już powyżej w przypisie 30 niniejszej opinii.
36 — Zobacz pkt 59 zaskarżonego wyroku.
37 — Zobacz pkt 65, 66 zaskarżonego wyroku wraz z zawartą dalej subsumcją do pkt 70.
38 — Zasadniczo zgodnie z art. 225 ust. 1 WE i art. 58 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości odwołanie do Trybunału jest ograniczone do kwestii prawnych. Ponowna ocena okoliczności faktycznych jest zatem co do zasady wyłączona. Trybunał może oceniać elementy stanu faktycznego jedynie w ściśle określonym zakresie, w szczególności w przypadku przeinaczenia środków dowodowych.
39 — Przemawia za tym wyrok z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-61/98 De Haan, Rec. s. I-5003, pkt 53.
40 — Zobacz powyżej pkt 40 niniejszej opinii.
41 — Wyrok z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-64/89 Deutsche Fernsprecher, Rec. s. I-2535.
42 — Przywołany już powyżej w przypisie 20.
43 — Wyrok z dnia 12 lipca 1989 r. w sprawie 161/88 Binder, Rec. s. 2415.
44 — Zobacz pkt 75 i n. zaskarżonego wyroku.
45 — Harings, przywołany już powyżej (przypis 34 niniejszej opinii), s. 231, wyciąga z orzecznictwa Trybunału wniosek, że w tym zakresie kryterium stanowi „poinformowany importer.”. Rozumie się przez to rozsądnego uczestnika obrotu gospodarczego, czytającego uważnie Dziennik Urzędowy. Jako kryterium nieodpowiednim jest natomiast ten, kto posiada fachową wiedzę z zakresu prawa celnego, a zatem zna się na wszystkich przepisach z tej dziedziny prawa i na ich wzajemnym oddziaływaniu. Krytykę tego stanowiska wyraża Berr, „Dront douanier”, *La semaine juridique — edition enterprise* 1990 II 15876, s. 589 i n., s. 592.

sytuacji", a z drugiej strony na gruncie „zaniedbania dłużnika celnego". W ostatnim przypadku może chodzić wyłącznie o własne działanie dłużnika, natomiast działania organu celnego zostały już ocenione na gruncie „szczególnego przypadku".

43. W świetle powyższego uważam, że Sąd przy dostatecznym uzasadnieniu trafnie stwierdził i ocenił, że Heuschen & Schrouff popełniła zaniedbanie w rozumieniu art. 239 ust. 1 tiret drugie kodeksu celnego.

44. Odwołanie należy zatem oddalić jako bezzasadne.

VI — Koszty

45. Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu Trybunału, mającym zastosowanie do postępowania odwoławczego na podstawie art. 118 tego regulaminu, kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Heuschen & Schrouff przegrała sprawę, należy — zgodnie z żądaniem Komisji — obciążyć ją kosztami postępowania.

VII — Wnioski

46. Mając na uwadze powyższe rozważania, proponuję Trybunałowi:

— oddalić odwołanie;

— obciążyć Heuschen & Schrouff kosztami postępowania.