

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 23 kwietnia 2009 r.¹

I — Wprowadzenie

1. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Hoge Raad der Nederlanden zwrócił się o dokonanie wykładni art. 27 rozporządzenia Rady (EWG) nr 918/83 z dnia 28 marca 1983 r. ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych², który przewiduje zwolnienie celne w przypadku wysyłki z państwa trzeciego do Wspólnoty towarów mających niewielką wartość. Wniosek dotyczy w istocie pytania, czy i na jakich warunkach zwolnieniem tym objęta jest również wspólna wysyłka oraz zgłoszenie celne dużej ilości pojedynczych paczek, które jedynie wtedy nie przekraczają przewidzianego w przepisie progu, gdy rozpatrywane są osobno.

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — (Dz.U. L 105, s. 1), w brzmieniu rozporządzenia Rady (EWG) nr 3357/91 z dnia 7 listopada 1991 r. (Dz.U. L 318, s. 3) (zwane dalej „rozporządzeniem nr 918/83” lub „rozporządzeniem”).

II — Ramy prawne

2. Artykuł 27 rozporządzenia nr 918/83³ w pierwotnym brzmieniu stanowił:

„Z zastrzeżeniem art. 28 zwolniona z należności celnych przywozowych jest każda przesyłka wysłana do odbiorcy [za pośrednictwem poczty] listem lub paczką [pocztową], zawierająca towary o całkowitej wartości nieprzekraczającej równowartości 10 ECU[⁴]”.

3. Rozporządzenie (EWG) nr 2287/83⁵ ustanowiło dodatkowy wymóg dla przyznania

3 — Wyżej wymienione w przypisie 2.

4 — Artykuł 2 ust. 1 rozporządzenia Rady (WE) nr 1103/97 z dnia 17 czerwca 1997 r. w sprawie niektórych przepisów dotyczących wprowadzenia euro (Dz.U. L 162, s. 1 i nast.) stanowi, że wszelkie odniesienia do ECU zostały zastąpione odniesieniami do euro według kursu 1 EUR do 1 ECU. W niniejszej opinii „ECU” zastąpię zatem przez „EUR”, wyłączając bezpośrednie cytaty. Zobacz także wyrok z dnia 17 marca 2005 r. w sprawie C-294/02 Komisja przeciwko AMI Semiconductor Belgium i in., Zb.Orz. s. I-2175, pkt 32.

5 — Rozporządzenie Komisji z dnia 29 czerwca 1983 r. w sprawie wykonania art. 127 rozporządzenia nr 918/83 (Dz.U. L 220, s. 12).

zwolnienia celnego na podstawie art. 27 rozporządzenia nr 918/83. Stanowi ono:

wysyłane bezpośrednio z państwa trzeciego do osoby fizycznej lub prawnej znajdującej się we Wspólnocie” [tłumaczenie nieoficjalne].

„Zwolnienie, o którym mowa w art. 27 rozporządzenia podstawowego, ma zastosowanie jedynie w stosunku do przesyłek wysyłanych za pośrednictwem poczty listem lub paczką pocztową, nadawanych bezpośrednio z państwa trzeciego do osoby fizycznej lub prawnej znajdującej się we Wspólnocie” [tłumaczenie nieoficjalne].

4. Jako powód takiej zmiany motywy trzeci i czwarty rozporządzenia nr 2287/83 wskazują, co następuje:

„Zważywszy, że należy unikać sytuacji, w której przedsiębiorstwa handlowe korzystają z tego przepisu poprzez podejmowanie działalności ad hoc albo poprzez sztuczne przesuwanie istniejącej działalności, wywołując tym samym zakłócenia w zakresie konkurencji na wspólnym rynku; że w celu uniknięcia tych zakłóceń należy wykluczyć z zakresu zwolnienia z należności celnych przywozowych wskazane wyżej przesyłki, które przed dopuszczeniem ich do swobodnego obrotu zostały poddane innej procedurze celnej;

zwolnieniem celnym należy zatem objąć jedynie przesyłki, o których mowa powyżej,

5. W drodze rozporządzenia nr 3357/91⁶ zostało zniesione ograniczenie, do transportu wykonywanego przez pocztę, zawarte w art. 27 rozporządzenia nr 918/83.

6. Motyw pierwszy rozporządzenia nr 3357/91 wyjaśniał odnośnie do tej zmiany:

„Upraszczający środek administracyjny przewidziany w art. 27 rozporządzenia Rady (EWG) nr 918/83 z dnia 28 marca 1983 r. ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych, ostatnio zmienionego rozporządzeniem (EWG) nr 4235/88 musi, aby być skuteczny, mieć zastosowanie do wszystkich przywożonych przesyłek składających się z towarów o nieznacznej wartości [do wszystkich przesyłek składających się z towarów o nieznacznej wartości będących przedmiotem przywozu]”.

6 — Wyżej wymienionego w przypisie 2.

7. Artykuł 27 rozporządzenia nr 918/83 w wersji zmienionej rozporządzeniem nr 3357/91 stanowi zatem:

„Z zastrzeżeniem art. 28 z należności celnych przywózowych zwolnione są przesyłki zawierające towary o niewielkiej wartości wysyłane bezpośrednio z państwa trzeciego do odbiorcy znajdującego się we Wspólnocie.

Za »towary o niewielkiej wartości« uważa się towary, których rzeczywista wartość nie przekracza równowartości 22 ECU na przesyłkę”.

8. Artykuł 28 rozporządzenia nr 918/83 wyłącza ze zwolnienia celnego określone rodzaje towarów.

III — Okoliczności faktyczne, wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i przebieg postępowania przed Trybunałem

9. Postępowanie przed sądem krajowym dotyczy zgodności z prawem decyzji podatkowej skierowanej do agencji celnej Har Vaessen Douane Service BV (zwanej dalej „Har Vaessen”).

10. Zgodnie z informacjami zawartymi we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym oraz informacjami przedstawionymi przez strony przebieg postępowania toczącego się w Niderlandach zasadniczo przedstawiał się w następujący sposób:

11. Har Vaessen, działająca na zlecenie niderlandzkiej ECS Media B.V. z siedzibą w Niderlandach (zwanej dalej „ECS”) w okresie od dnia 12 listopada 1998 r. do dnia 28 października 1999 r. zgłosiła w celach dopuszczenia do swobodnego obrotu płyty kompaktowe, kasety i taśmy wideo — towary zamawiane przez klientów indywidualnych w niderlandzkiej spółce dominującej względem ECS — ECI voor Boeken en Platen BV (zwanej dalej „ECI”). Pomiędzy ECI a jej spółką zależną ECS istniało porozumienie dotyczące tego, że ECI przekazuje te zamówienia ECS, która następnie wysyła klientom zamówione towary z położonego w Szwajcarii centralnego systemu dystrybucji.

12. Towary były przygotowywane w Szwajcarii do wysyłki przez ECS. Zamówiony towar każdego klienta był pakowany do paczki, która była zaadresowana do danego klienta. Do paczki dołączony był formularz zapłaty na rzecz ECI, za pomocą którego klient po otrzymaniu towaru mógł dokonać zapłaty. Na formularzu zapłaty oprócz ceny należnej za towar znajdowała się odrębna kwota kosztów wysyłki.

13. Poszczególne paczki były następnie transportowane łącznie przez Har Vaessen do centrum dystrybucji PTT Post BV (zwanej dalej „PTT”) w Niderlandach. Z tego centrum dystrybucji PTT dostarczała poszczególne paczki do indywidualnych klientów ECI.

14. W ramach zgłoszenia Har Vaessen domagała się zastosowania zwolnienia celnego przewidzianego w art. 27 rozporządzenia nr 918/83, zgodnie z którym przesyłki towarów o wartości nieprzekraczającej 22 EUR są zwolnione z należności celnych. W polu 8 formularza zgłoszenia⁷ jako odbiorca została wskazana PTT, w polu 9 jako odpowiedzialna finansowo — ECS, a w polu 15 jako kraj wysyłki/wywozu — Szwajcaria. Do formularza zgłoszenia były dołączone wykazy indywidualnych osób, będących odbiorcami poszczególnych paczek oraz wykazy należnych od danych osób kwot. Bezsporne jest, iż wartość towarów znajdujących się w poszczególnych paczkach nie przekraczała 22 EUR.

15. Organy niderlandzkie odmówiły zwolnienia celnego, o które wnioskowała Har Vaessen. Decyzją z dnia 29 grudnia 1999 r. wezwano Har Vaessen do zapłaty należności celnych za przewiezione towary w łącznej wysokości 436 907,60 NLG. Decyzja ta wzywała ponadto Har Vaessen do uiszczenia

łącznej kwoty 4 468 110,70 NLG z tytułu podatku od wartości dodanej.

16. Po bezskutecznym odwołaniu Har Vaessen wniosła skargę na tę decyzję. Gerechtshof Amsterdam uchylił wezwania do zapłaty podatku od wartości dodanej, jednak skargę dotyczącą należności celnych oddalił jako bezzasadną.

17. Har Vaessen wniosła odwołanie od tego wyroku do Hoge Raad. Postanowieniem z dnia 7 grudnia 2007 r. Hoge Raad zawiesił postępowanie w sprawie i zwrócił się do Trybunału o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie następujących pytań prejudycjalnych:

„1) Czy art. 27 rozporządzenia nr 918/83, zmienionego rozporządzeniem (EWG) nr 3357/91, należy interpretować w ten sposób, że można się powoływać na ustanowione w tym przepisie zwolnienie w przypadku przesyłek towarów, które rozpatrywane osobno mają wprawdzie niewielką wartość, jednak są nadawane jako przesyłka łączna o całkowitej rzeczywistej wartości wysyłanych towarów przekraczającej próg określony w art. 27?

⁷ — Tytuł II załącznika 37 do rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. L 253, s. 1).

2) Czy przy stosowaniu art. 27 wskazanego rozporządzenia należy przyjmować, że termin »przesyłk[a] [...] wysyłan[a] bezpośrednio z państwa trzeciego do odbiorcy znajdującego się we Wspólnocie« obejmuje również przypadek, w którym towar przed jego wysłaniem do odbiorcy znajduje się wprawdzie w państwie trzecim, jednak kontrahent odbiorcy ma siedzibę we Wspólnocie?».

18. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie i ustnie przedstawiły Har Vaessen, rząd niderlandzki oraz Komisja Wspólnot Europejskich.

IV — Ocena

A — W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

19. W pierwszym pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy zwolnienie celne zgodnie z art. 27 rozporządzenia nr 918/83 może mieć zastosowanie również w stosunku do wspólnej wysyłki oraz zgłoszenia celnego jednostkowych przesyłek towarów, w przypadku gdy wartość każdej z nich nie przekracza 22 EUR, natomiast łącznie przekraczają one ten próg.

20. Artykuł 27 rozporządzenia nr 918/83 przewiduje, że z należności celnych przywozowych zwolnione są »przesyłki zawierające towary o niewielkiej wartości wysyłane bezpośrednio z państwa trzeciego do odbiorcy znajdującego się we Wspólnocie».

21. Zgodnie z jego brzmieniem przesłanka zwalniająca przewidziana w art. 27 jest sformułowana szeroko. Nie określa ona ani kręgu nadawców, ani odbiorców, który wykraczałby poza kryterium terytorium. Zgodnie z brzmieniem art. 27 przepis ten obejmuje zatem także przesyłki jednostkowe, które są transportowane i zgłaszane razem z innymi przesyłkami jednostkowymi.

22. Nie zmienia to faktu, że sąd krajowy ma wątpliwości, czy przebieg wysyłki, taki jak w niniejszej sprawie, objęty jest tym zwolnieniem. W ramach toczącego się przed Trybunałem postępowania w trybie prejudycjalnym uczestnicy omawiali zatem dwa aspekty.

23. Po pierwsze, powstaje pytanie o to, kto jest »odbiorcą» takiej wspólnej wysyłki, czy są to wskazani na paczkach końcowi adresaci, czy też — jak twierdzi rząd niderlandzki — PTT, która otrzymała wspólną przesyłkę w celu dostarczenia jej adresatom indywidualnym.

24. Po drugie, należy rozstrzygnąć w przedmiocie zarzutu sądu krajowego, czy z ratio legis przesłanki zwalniającej wynika celowościowe ograniczenie zakresu jej stosowania.

1. Odbiorca

25. Rząd niderlandzki twierdzi, że odbiorcą przesyłek jest PTT. Jego zdaniem spedycja po przekroczeniu granicy dostarczyła bowiem zebrane razem przesyłki jednostkowe do PTT, której zlecono wydanie tych przesyłek indywidualnym adresatom. Tym samym PTT jest według niego odbiorcą znajdującym się we Wspólnocie w rozumieniu art. 27. Ponieważ PTT otrzymała przesyłkę, której całkowita wartość jako suma wartości przesyłek jednostkowych znacznie przekracza próg wskazany w art. 27, nie znajduje w niniejszej sprawie zastosowania przesłanka zwalniająca.

26. W przeciwieństwie do tego Komisja uważa, że odbiorcami w rozumieniu art. 27 są w niniejszej sprawie indywidualni adresaci poszczególnych paczek. Komisja uznaje zatem sporną dostawę za wspólny transport różnych przesyłek jednostkowych dla poszczególnych klientów, a nie za przesyłkę skierowaną do PTT, która przekraczałaby próg wskazany w art. 27. Jej zdaniem sytuacja

taka jak w niniejszej sprawie objęta jest zakresem stosowania przesłanki zwalniającej.

27. Podobnie jak Komisja należy stwierdzić, że za odbiorcę paczki uznaje się jej końcowych adresatów. PTT jest jedynie stacją pośrednią w łańcuchu logistycznym, który rozpoczyna się w Szwajcarii poprzez przekazanie paczek spedycji, a kończy się u adresatów poszczególnych paczek w Niderlandach jako odbiorców w rozumieniu art. 27.

28. Paczki zostały zapakowane w Szwajcarii przez ECS jako gotowe do wysyłki pocztą i opatrzone adresami klientów w Niderlandach. Paczki mogłyby zatem bez wątpienia zostać nadane na pocztę szwajcarskiej i wysłane do adresatów w Niderlandach jako jednolita na zewnątrz operacja tranzytowa. Wówczas ostateczne wydanie odbiorcom w Niderlandach nastąpiłoby najprawdopodobniej przez pocztę niderlandzką, a tym samym przez kolejne ogniwo w łańcuchu transportowym. W takim przypadku zostałyby zapewne uznane za niewłaściwe traktowanie poczty niderlandzkiej jako odbiorcy paczek, ponieważ przeprowadziła ona dla poczty szwajcarskiej ich wydanie w Niderlandach.

29. W rezultacie na udzielenie odpowiedzi na pytanie, kogo należy uznać za odbiorcę paczki w rozumieniu art. 27, nie może mieć wpływu to, czy poczta szwajcarska transportuje paczki

do Niderlandów, gdzie następnie są one wydawane adresatom przez tamtejszą PTT, czy też pierwszy etap wysyłki został przekazany spedycji. Odbiorcą jest wyłącznie wskazany już na początku łańcucha transportowego adresat każdej paczki, a nie niderlandzka PTT jako zwykła stacja pośrednia wieloczlönowego łańcucha transportowego.

słanka zwalniająca znajduje zastosowanie niezależnie od sposobu transportu, nie można różnicować na podstawie tego, czy transport wykonywany jest wyłącznie przez przedsiębiorstwo prywatne, czy też jest to transport mieszany, wykonywany przez podmiot prywatny oraz pocztę. W przypadku wieloczlönowego łańcucha transportowego nie można uznać jednego z przewoźników za odbiorcę w rozumieniu art. 27.

30. Celem rozporządzenia nie może być jednak uprzywilejowanie określonych metod transportu w stosunku do innych, obejmując przesłanką zwalniająca jedynie jednoetapową metodę transportu, nie zaś wieloczlönowy łańcuch transportowy.

33. Wreszcie ze sposobu zgłoszenia, o którym mowa w stanie faktycznym, wynika, że za odbiorców przesyłek jednostkowych należy uznać poszczególnych klientów — a nie PTT.

31. Żadne z przedsiębiorstw transportowych, które uczestniczyły w łańcuchu transportowym, nie „odebrało” towaru do własnych celów, lecz wyłącznie w celu (dalszego) przewozu.

32. Również geneza przesłanki zwalniającej potwierdza takie znaczenie tej normy. Do momentu wejścia w życie rozporządzenia zmieniającego nr 3357/91 art. 27 obejmował jedynie takie przesyłki, które zostały wysłane „pocztą”. W celu rozszerzenia wiążącego się z przesłanką zwalniająca uproszczenia procedur administracyjnych, to ograniczenie stosowania zostało zniesione w drodze rozporządzenia nr 3357/91. Jeżeli zatem prze-

34. W polu 8 formularza zgłoszenia jako odbiorcę wpisano wprawdzie PTT — a nie przykładowo „różni odbiorcy”, lecz — jak twierdzi również Komisja — nie ma to jednak znaczenia⁸. Biorąc pod uwagę wszystkie okoliczności zgłoszenia, możliwy jest jedynie taki wniosek, że mimo to rzeczona dostawa została zgłoszona jako wspólny transport różnych przesyłek jednostkowych do poszczególnych klientów. Do formularza zgłoszenia był dołączony wykaz indywidualnych osób będących odbiorcami poszczególnych paczek.

⁸ — Zobacz w tym względzie także rozważania zawarte w pkt 4.3.18 opinii W. de Wit, Advocaat-Generaal, z dnia 13 lipca 2006 r., która stanowi część postanowienia odsyłającego Hoge Raad.

35. Ponadto z załączonego wykazu wynikała wartość towaru znajdującego się w każdej z paczek. Podanie tych informacji ma sens jedynie wówczas, gdy zgłoszenie obejmuje większą liczbę przesyłek jednostkowych kierowanych do indywidualnych adresatów.

36. W końcu należy zająć się jeszcze potencjalnym zarzutem, który wprawdzie nie został podniesiony przez strony niniejszego postępowania, jednak należy go krótko rozpatrzyć. Dotyczy on wymogu, by towary zgodnie z art. 27 były wysyłane *bezpośrednio* z państwa trzeciego do odbiorcy znajdującego się we Wspólnocie. Można twierdzić, że w niniejszej sprawie towar nie został wysłany bezpośrednio do odbiorcy, ponieważ został on najpierw dostarczony do PTT. Kryterium „bezpośredniości” w rozumieniu rozporządzenia oznacza jednak coś innego, jak to zostanie przedstawione poniżej.

37. Wymóg, aby przesyłkę „wysłać bezpośrednio z państwa trzeciego”, został wprowadzony do art. 27 w drodze rozporządzenia zmieniającego nr 2287/83. Zgodnie z motywami trzecim i czwartym tego rozporządzenia należy zapobiec temu, aby podmioty gospodarcze poprzez specjalnie w tym celu przewidziane rodzaje działalności lub sztuczne przeniesienie istniejących działalności powodowały zakłócenia konkurencji na rynku wspólnotowym. Dla uniknięcia tych zakłóceń tego rodzaju przesyłki, które przed dopuszczeniem ich do swobodnego obrotu zostały poddane innej procedurze celnej, należało wyłączyć z zakresu stosowania art. 27 rozporządzenia nr 918/83.

38. Poprzez kryterium bezpośredniości należało zatem wyłączyć stosowanie zwolnienia celnego — jak słusznie stwierdziła Komisja — jedynie wtedy, gdy towar podlegał wcześniej innemu postępowaniu celnemu. Zachodzi to przykładowo w sytuacji, jak wskazała Komisja, gdy towar został wcześniej złożony w składzie celnym. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy w niniejszej sprawie towar podlegał wcześniej innemu postępowaniu celnemu. Z informacji przekazanych we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wynika jednak, by sporne towary podlegały wcześniej innemu postępowaniu celnemu.

39. Nawet gdyby chciał jednak rozumieć kryterium „bezpośredniości” inaczej, w sytuacji takiej jak niniejsza nie prowadziłyby to do innego wniosku. Skoro nie można uznać PTT za odbiorcę, gdyż jest ona jedynie neutralnym ogniwem łańcucha transportu, to nie można również przyjąć, że nastąpiło przerwanie bezpośredniości wysyłki przez nadawcę do odbiorcy.

40. Podsumowując, należy stwierdzić, że w przypadku niniejszej dostawy chodzi o wspólny transport różnych przesyłek jednostkowych do danych klientów, a PTT nie jest odbiorcą wspólnej przesyłki, która przekracza próg wskazany w art. 27.

2. Cel przesłanki zwalniającej

cyjnym nie ma zgodnie z brzmieniem art. 27 żadnego znaczenia.

41. Opierając się na motywie pierwszym rozporządzenia nr 3357/91, który jako cel przesłanki zwalniającej wymienia „uproszczenie procedur administracyjnych”, sąd krajowy rozważa, czy art. 27 rozporządzenia nr 918/83 mógłby obejmować jedynie takie sytuacje, w których koszty administracyjne związane ze zgłoszeniem przewyższałyby kwotę należności celnych, jaką w danym przypadku należy uiścić. Ponieważ taka dysproporcja pomiędzy kosztami administracyjnymi a kwotą należności celnych nie musi koniecznie występować w przypadku wspólnego zgłoszenia celnego, sąd krajowy zastanawia się, czy również tego rodzaju przesyłki należy objąć przesłanką zwalniająca.

43. Również z motywu pierwszego nie można wywieść, że zwolnienie celne należy przyznać jedynie wtedy, gdy istnieje w konkretnym przypadku dysproporcja między kosztami administracyjnymi związanymi z poborem cła a daną kwotą należności celnych. Motyw pierwszy uwidacznia wyłącznie cel art. 27, polegający na uproszczeniu administracyjnych procedur poboru cła.

42. Przekonanie to nie znajduje jednak oparcia w brzmieniu art. 27. Przepis ten nie wymaga, aby istniała *dysproporcja* pomiędzy obciążeniem administracyjnym zmierzającym do poboru cła a cłem, które należy uiścić od indywidualnej przesyłki. Artykuł 27 nawiązuje wyłącznie do wartości danej przesyłki i nie różnicuje w tym zakresie także na podstawie sposobu dokonywania zgłoszenia celnego. Zgodnie z jego brzmieniem zwolnienie celne nie ogranicza się zatem wyłącznie do przesyłek o niewielkiej wartości, które są zgłaszane pojedynczo i powodują tym samym stosunkowo duże obciążenie administracyjne. Brzmienie art. 27 obejmuje niewątpliwie również przesyłki o niewielkiej wartości, które są wysyłane równocześnie przez komercyjnego nadawcę w dużej ilości i w przypadku potencjalnego wspólnego zgłoszenia celnego powodują zdecydowanie mniejsze obciążenie administracyjne. Stosunek pomiędzy cłem, które co do zasady należy uiścić, a powstałym na skutek tego obciążeniem administra-

44. Wreszcie wspólne zgłoszenie powoduje jednak dla organów celnych uproszczenie procedur administracyjnych. Dane, które w przeciwnym wypadku zostałyby złożone osobno z każdą jednostkową przesyłką, są zebrane w jednym wniosku. Zasadnicze wyłączenie wspólnego zgłoszenia z zakresu stosowania przesłanki zwalniającej, a zatem oclenie przesyłek o niewielkiej wartości wyłącznie z tego powodu, że zostały zgłoszone do oclenia w jednym wniosku, w żadnym razie nie przyczyniłoby się do realizacji celu, jakim jest uproszczenie administracyjne. Powodowałyby to bowiem, że w celu skorzystania ze zwolnienia celnego zgłaszający dokonywałby zamiast tego zgłoszeń wielu przesyłek jednostkowych. Oznaczałoby to dla organów celnych znacznie wyższe koszty bez jakiegokolwiek zysku. Natomiast dla prowadzącego działalność gospodarczą nadawcy tego rodzaju zgłoszenie jednostkowe powinno być możliwe do przeprowadzenia w sposób zautomatyzowany i prosty.

45. Proponowane ograniczenie celowościowe zakresu art. 27, który zgodnie ze swym brzmieniem ma szerokie znaczenie, jest zatem bezzasadne.

u podstaw wysyłki została bowiem zawarta nie pomiędzy odbiorcą a nadawcą znajdującym się w Szwajcarii, lecz pomiędzy odbiorcą a przedsiębiorstwem znajdującym się w Niderlandach, które dokonuje później wysyłki towarów ze swojego magazynu w Szwajcarii do odbiorców w Niderlandach.

3. Wniosek wstępny

46. W odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne okazuje się w konsekwencji, że art. 27 rozporządzenia nr 918/83 należy interpretować w ten sposób, iż można się powoływać na ustanowione w tym przepisie zwolnienie w przypadku wspólnej wysyłki przesyłek jednostkowych, których wartość nie przekracza 22 EUR, gdy przesyłki jednostkowe zostały wysłane do odbiorców indywidualnych we Wspólnocie, a towary nie podlegały wcześniej innemu postępowaniu celnemu.

48. Z brzmienia art. 27 rozporządzenia nr 918/83 nie wynika, by zwolnienie celne było stosowane wyłącznie w przypadku istnienia stosunków umownych między nadawcą a odbiorcą towaru. Artykuł 27 rozporządzenia odnosi się wyłącznie do rzeczywistego stanu faktycznego wysyłki i mówi jedynie o tym, że towary z kraju trzeciego są wysłane *bezpośrednio* do odbiorcy we Wspólnocie. Nie ma znaczenia miejsce siedziby kontrahenta odbiorcy towaru czy też to, że między nadawcą a odbiorcą istnieją stosunki umowne. W przepisie tym właśnie nie użyto pojęć sprzedawcy i kupującego, lecz nadawcy i odbiorcy.

B — W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

47. W pytaniu drugim sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy przesłanka zwalniająca zawarta w art. 27 rozporządzenia nr 918/83 ma zastosowanie również wtedy, gdy kontrahent odbiorcy określonej przesyłki ma siedzibę we Wspólnocie, czy też znajduje on zastosowanie jedynie wtedy, gdy kontrahent odbiorcy ma siedzibę w państwie trzecim, z którego dany towar został wysłany. W niniejszym przypadku umowa sprzedaży, leżąca

49. Poprzez kryterium „bezpośredniości”, jak już przedstawiono powyżej⁹, ze zwolnienia celnego powinny zostać wyłączone tylko te przesyłki, które podlegały wcześniej innemu postępowaniu celnemu. Kryterium to nie daje jednak podstaw, aby twierdzić, że pomiędzy nadawcą a odbiorcą muszą istnieć stosunki umowne.

⁹ — Zobacz pkt 38 i nast. niniejszej opinii

50. Tym samym należy wstępnie stwierdzić, że art. 27 rozporządzenia nr 918/83 nie uzależnia zwolnienia celnego od tego, że nadawca jest kontrahentem odbiorcy.

51. Należy wreszcie zbadać, czy względy zapobiegania nadużyciom nie przemawiają za innym rozumieniem rozporządzenia.

52. Rząd niderlandzki twierdzi, że zachowanie ECI stanowi nadużycie, ponieważ od początku zmierzało ono do nieuiszczenia *podatku od wartości dodanej* w odniesieniu do towarów, o których mowa. Zgodnie z art. 101 Douaneregeling (niderlandzkiego rozporządzenia wykonawczego do ustawy celnej) towary, które są objęte przesłanką zwalniającą w zakresie cła, przewidzianą w art. 27 rozporządzenia nr 918/83 nie są również obciążane podatkiem od wartości dodanej.

53. Rząd niderlandzki wskazuje, że ECI, w celu skorzystania ze *zwolnienia z podatku od wartości dodanej*, przetransportowała towary najpierw z Niderlandów do Szwajcarii, aby stamtąd dostarczyć je swoim klientom w Niderlandach. Zachowanie to prowadzi jego zdaniem do zakłócenia konkurencji, ponieważ nadawcy, którzy wysyłają swoje towary do swoich niderlandzkich klientów bezpośrednio z Niderlandów, muszą uiszczać podatek od wartości dodanej. Aby uniemożliwić tego rodzaju nadużycia, art. 27 rozporządzenia nr 918/83, należałoby interpretować na tyle wąsko, żeby w sytuacji takiej

jak w niniejszej sprawie nie zostało przyznane zwolnienie celne.

54. Jednakże rząd niderlandzki *nie* twierdzi, że przedsiębiorstwo, o którym mowa, skorzystało ze *zwolnienia celnego* w drodze nadużycia. Również z opisu stanu faktycznego przedstawionego przez rząd niderlandzki nie wynika, żeby przedsiębiorstwo wybrało swój sposób wysyłki w celu skorzystania ze zwolnienia celnego w drodze nadużycia. Także w przypadku bezpośredniej wysyłki z Niderlandów od początku nie istnieje obciążenie cłem, a zatem wysyłka ze Szwajcarii nie przynosi przedsiębiorstwu, które prowadzi działalność w zakresie sprzedaży wysyłkowej, żadnych korzyści celnych.

55. Rząd niderlandzki powołuje się jednak na to, że przedsiębiorstwo uzyskało *zwolnienie z podatku od wartości dodanej*, dopuszczając się nadużycia.

56. Artykuł 22 dyrektywy Rady 83/181/EWG z dnia 28 marca 1983 r. określającej zakres art. 14 ust. 1 lit. d) dyrektywy 77/388/EWG w odniesieniu do zwolnienia z podatku od wartości dodanej na przywóz finalny niektórych towarów¹⁰ stanowi, że państwa członkowskie mogą udzielić zwolnienia dla przywożonych towarów o łącznej wartości

10 — Dyrektywa w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 88/331/EWG z dnia 13 czerwca 1988 r. (Dz.U. L 151, s. 79).

większej niż 10 EUR, ale nieprzekraczającej 22 EUR¹¹. Niderlandy skorzystały z tej możliwości i zwolniły przywóz towarów o niewielkiej wartości z podatku od wartości dodanej. Prawo niderlandzkie wiąże przy tym zwolnienie z podatku od wartości dodanej od zwolnienia celnego przyznanego na podstawie art. 27 rozporządzenia nr 918/83.

57. Nie jest przekonująca wąska interpretacja przesłanek zwolnienia celnego, która ma na celu uniemożliwienie nadużycia w odniesieniu do podatku od wartości dodanej. Związek pomiędzy zwolnieniem celnym a zwolnieniem z podatku od wartości dodanej, które potencjalnie może stanowić nadużycie, wynika bowiem jedynie z odnośnego powiązania, które przewiduje prawo niderlandzkie.

58. O ile dyrektywa 83/181 w art. 22 akapit pierwszy zdanie pierwsze przewiduje obligatoryjne zwolnienie z podatku w przypadku towarów, których wartość nie przekracza 10 EUR, to art. 22 akapit drugi, na co wskazuje także Komisja, daje państwom członkowskim możliwość wyłączenia ze zwolnienia towary przywożone w drodze zamówienia wysyłkowego.

59. Potencjalne nadużycie w odniesieniu do zwolnienia z podatku od wartości dodanej można zatem efektywnie zneutralizować w ramach prawa w zakresie podatku od wartości dodanej. Nie narzuca ono wąskiej wykładni art. 27 rozporządzenia nr 918/83 w ramach zwolnienia celnego.

60. Wreszcie Trybunał, w przypadku podatku od wartości dodanej uznał za dopuszczalne odmówienie przyznania korzyści podatkowej, gdy dane czynności skutkują osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą owe przepisy, a z ogółu obiektywnych czynników wynika, że zasadniczym celem spornych czynności jest uzyskanie korzyści podatkowej¹². Tym samym Trybunał stwierdził, że można sprzeciwić się osiągnięciu korzyści podatkowej w sposób stanowiący nadużycie.

61. Zarzut potencjalnego nadużycia w przypadku zwolnienia z podatku od wartości dodanej, które w prawie krajowym jest powiązane ze zwolnieniem celnym, należy zatem uwzględnić w ramach zwolnienia z podatku od wartości dodanej i nie może on prowadzić do wąskiej interpretacji art. 27 rozporządzenia nr 918/83 wbrew jego szerokiemu znaczeniu.

11 — W przypadku towarów, których wartość nie przekracza 10 EUR, dyrektywa przewiduje obligatoryjne zwolnienie z podatku od wartości dodanej.

12 — Wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 74, 75; z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Zb.Orz. s. I-897, pkt 42.

V — Wnioski

62. Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, proponuję Trybunałowi, aby na pytania niderlandzkiego Hoge Raad udzielił następującej odpowiedzi:

- 1) Artykuł 27 rozporządzenia Rady (EWG) nr 918/83, zmienionego rozporządzeniem Rady (EWG) nr 3357/91 z dnia 7 listopada 1991 r. ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych należy interpretować w ten sposób, iż można się powoływać na ustanowione w tym przepisie zwolnienie w przypadku wspólnej wysyłki przesyłek jednostkowych, których wartość nie przekracza 22 EUR, gdy przesyłki jednostkowe zostały wysłane do odbiorców indywidualnych we Wspólnocie, a towary nie podlegały wcześniej innemu postępowaniu celnemu.
- 2) Przy stosowaniu art. 27 wskazanego rozporządzenia należy przyjąć, że „wysyłka z państwa trzeciego do odbiorcy znajdującego się we Wspólnocie” obejmuje również przypadek, w którym towar przed jego wysłaniem do odbiorcy znajduje się wprawdzie w państwie trzecim, jednak kontrahent odbiorcy ma siedzibę we Wspólnocie.