

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 29 lipca 2010 r. *

W sprawie C-248/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Augstākās tiesas Senāts Administratīvo lietu departaments (Łotwa) postanowieniem z dnia 26 czerwca 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 lipca 2009 r., w postępowaniu:

Pakora Pluss SIA

przeciwko

Valsts ieņēmumu dienests,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, E. Levits, M. Ilešič, M. Safjan (sprawozdawca)
i M. Berger, sędziowie,

* Język postępowania: łotewski.

rzecznik generalny: P. Mengozzi,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Pakora Pluss SIA przez I. Petrova, członka zarządu,

- w imieniu Valsts ieņēmumu dienests przez D. Jakānsē, działającego w charakterze pełnomocnika,

- w imieniu rządu łotewskiego przez K. Drēviņa oraz K. Krasovskā, działające w charakterze pełnomocników,

- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez A. Saukę oraz B.R. Killmanna, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 pkt 10 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. L 302, s. 1) w brzmieniu zmienionym przez rozporządzenie (WE) nr 82/97 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 grudnia 1996 r. (Dz.U. 1997, L 17, s. 1, zwanego dalej „kodeksem celnym”), art. 448 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia nr 2913/92 (Dz.U. L 253, s. 1) w brzmieniu zmienionym przez rozporządzenie Komisji (WE) nr 2787/2000 z dnia 15 grudnia 2000 r. (Dz.U. L 330, s. 1, zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym”), a także pkt 1 rozdziału 5 załącznika IV do aktu dotyczącego warunków przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej oraz dostosowań w Traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. 2003, L 236, s. 33, zwanego dalej „aktem o przystąpieniu”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Pakora Pluss SIA (zwaną dalej „Pakora Pluss”) a Valsts ieņēmumu dienests (łotewską administracją podatkową, zwaną dalej „VID”) w przedmiocie zapłaty należności celnych i podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), do zapłaty których spółka ta była zobowiązana w związku z przywozem drogą morską do Łotwy w dniu 3 maja 2004 r. pojazdu samochodowego pochodzącego z Niemiec.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

Kodeks celny

- 3 Zgodnie z art. 4 pkt 10 kodeksu celnego „należności celne przywzowe” oznaczają:

„cła i opłaty o równoważnym skutku należne przy przywozie towarów,

opłaty przywzowe ustanowione w ramach wspólnej polityki rolnej lub odrębnych przepisów mających zastosowanie do niektórych towarów uzyskanych w wyniku przetworzenia produktów rolnych”.

- 4 Artykuł 79 kodeksu celnego ma następującą treść:

„Dopuszczenie do swobodnego obrotu nadaje towarowi niewspólnotowemu status celny towaru wspólnotowego.

Wymaga ono zastosowania środków polityki handlowej, spełnienia pozostałych formalności wymaganych przy przywozie towarów, jak również zastosowania opłat prawnie należnych”.

5 Artykuł 161 kodeksu celnego stanowi:

„1. Procedura wywozu pozwala na wyprowadzenie towaru wspólnotowego poza obszar celny Wspólnoty.

Dokonanie wywozu wymaga spełnienia formalności przewidzianych dla niego, z uwzględnieniem środków polityki handlowej i o ile znajdują zastosowanie, należności celnych wywozowych.

2. Z wyjątkiem towarów objętych procedurą uszlachetnienia biernego lub procedurą tranzytu, zgodnie z art. 163 i bez uszczerbku dla art. 164, każdy towar wspólnotowy przeznaczony do wywozu zostaje objęty procedurą wywozu.

[...]

4. Przypadki i warunki, w których przy wyprowadzaniu towarów poza obszar celny Wspólnoty nie jest wymagane zgłoszenie do wywozu, określane są zgodnie z procedurą Komitetu.

5. Zgłoszenie do wywozu musi zostać złożone w urzędzie celnym właściwym dla dozoru miejsca, gdzie osoba dokonująca wywozu ma swoją siedzibę lub gdzie towary zostały zapakowane bądź załadowane do transportu wywozowego. Wyjątki od tej zasady określone są zgodnie z procedurą Komitetu”.

6 Artykuł 162 kodeksu celnego stanowi:

„Zwolnienie do wywozu udzielane jest pod warunkiem, że towary opuszczą obszar celny Wspólnoty w tym samym stanie, w jakim znajdowały się w chwili przyjęcia zgłoszenia do wywozu”.

Rozporządzenie wykonawcze

7 Zgodnie z art. 448 rozporządzenia wykonawczego:

„1. Przedsiębiorstwo żeglugowe może uzyskać zezwolenie na wykorzystywanie jako zgłoszenia tranzytowego pojedynczego manifestu, jeżeli dokonuje znaczącej liczby rejsów między państwami członkowskimi (procedura uproszczona – poziom 2).

Na zasadzie odstępstwa od art. 373 ust. 1 lit. a) przedsiębiorstwa żeglugowe nie muszą prowadzić działalności gospodarczej we Wspólnocie, jeżeli posiadają tam swoje biuro regionalne.

2. Po przyjęciu wniosku o udzielenie zezwolenia organy celne powiadamiają o tym pozostałe państwa członkowskie, na których obszarze znajdują się porty wywozu i przeznaczenia.

Jeżeli w ciągu sześćdziesięciu dni, licząc od daty powiadomienia, nie zostanie zgłoszony sprzeciw, organy celne wydają zezwolenie.

Zezwolenie takie jest ważne we wszystkich zainteresowanych państwach członkowskich i dotyczy tylko procedur tranzytu wspólnotowego realizowanych między portami wymienionymi w tym zezwoleniu.

3. Do celów uproszczenia, przedsiębiorstwo żeglugowe może używać jednego manifestu dla wszystkich przewożonych towarów; jeżeli tak czyni, umieszcza przy pozycjach znajdujących się na manifeście:

- a) symbol »T1« w przypadku, gdy towary umieszczone są pod procedurą zewnętrznego tranzytu wspólnotowego;
- b) symbol »TF« w przypadku gdy towary umieszczone są pod procedurą wewnętrznego tranzytu wspólnotowego zgodnie z art. 340c ust. 1;
- c) symbol »TD« w przypadku towarów już umieszczonych pod procedurą tranzytu lub przewożonych w ramach procedury uszlachetniania czynnego, składu celnego lub procedury odprawy czasowej. W takich przypadkach przedsiębiorstwo żeglugowe umieszcza również na konosamencie lub jakimkolwiek innym

właściwym dokumencie handlowym symbol »TD«, jak również odniesienie do zastosowanej procedury, numer referencyjny, datę i nazwę urzędu, który wydał dokument tranzytowy lub zdawczy;

- d) symbol »C« (odpowiednik »T2L«) w przypadku towarów, których status wspólnotowy może być wykazany;

- e) symbol »X« w przypadku towarów wspólnotowych przeznaczonych do wywozu, które nie są umieszczone pod procedurą tranzytową.

Manifest zawiera również informacje przewidziane w art. 447 ust. 4.

4. Procedura tranzytu wspólnotowego jest uważana za zakończoną po przekazaniu organom celnym w porcie przeznaczenia manifestu z wykorzystaniem elektronicznego systemu wymiany danych i zgłoszeniu towarów do tych organów.

Ewidencja prowadzona przez przedsiębiorstwo żeglugowe zgodnie z art. 373 ust. 2 lit. b) zawiera przynajmniej informacje, określone w ust. 3 akapit pierwszy.

W miarę potrzeby organy celne portu przeznaczenia przesyłają organom celnym portu wywozu w celu weryfikacji dane szczegółowe dotyczące manifestów.

5. Bez uszczerbku dla przepisów art. 365 i 366, art. 450a–450d oraz tytułu VII kodeksu należy dokonać następujących notyfikacji:

- a) przedsiębiorstwo żeglugowe notyfikuje organom celnym o wszystkich naruszeniach przepisów i nieprawidłowościach;
- b) tak szybko, jak jest to możliwe, organy celne portu przeznaczenia notyfikują organom celnym portu wywozu oraz organowi, który wydał zezwolenie, o wszystkich naruszeniach przepisów lub nieprawidłowościach”.

Akt o przystąpieniu

- 8 Artykuł 2 aktu o przystąpieniu stanowi:

„Od dnia przystąpienia nowe państwa członkowskie są związane postanowieniami traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez instytucje Wspólnot i Europejski Bank Centralny przed dniem przystąpienia; postanowienia te są stosowane w nowych państwach członkowskich zgodnie z warunkami określonymi w tych traktatach i w niniejszym akcie”.

- 9 Zgodnie z art. 22 aktu o przystąpieniu:

„Środki wymienione w załączniku IV do niniejszego aktu stosuje się zgodnie z warunkami określonymi w tym załączniku”.

- 10 Załącznik IV do aktu o przystąpieniu nosi tytuł „Wykaz, o którym mowa w artykule 22 Aktu Przystąpienia”. Rozdział 5 tego załącznika zatytułowany „Unia celna” stanowi:

„[...] [kodeks celny i rozporządzenie wykonawcze] stosuje się do nowych państw członkowskich z zastrzeżeniem poniższych postanowień szczególnych:

1. Nie naruszając postanowień artykułu 20 rozporządzenia (EWG) nr 2913/92, towary, które w dniu przystąpienia są czasowo składowane lub też poddane są jednej z procedur celnych lub traktowaniu, o których mowa w artykule 4 ustępy 15 litera b) i 16 litery b) do g) rozporządzenia, w rozszerzonej Wspólnocie, lub też, które są przewożone w rozszerzonej Wspólnocie, po dokonaniu formalności eksportowych są zwolnione z ceł i innych opłat celnych przy dopuszczaniu ich do swobodnego obrotu, pod warunkiem przedłożenia jednego z następujących dowodów:
 - a) dowodu preferencyjnego pochodzenia, prawidłowo wystawionego przed dniem przystąpienia, zgodnie z postanowieniami jednego z układów europejskich (wymienionych poniżej) lub też jednej z równoważnych umów preferencyjnych, zawartych pomiędzy samymi nowymi państwami członkowskimi, który to dokument zawiera zakaz zwrotu lub też zwolnienie z cła w stosunku do materiałów niepochodzących, użytych do wytworzenia produktów, dla których wystawiony lub sporządzony został dowód pochodzenia (reguła zakazu zwrotu).
 - b) dowolnego dowodu potwierdzającego wspólnotowy status, o którym mowa w artykule 314c oraz artykule 315 rozporządzenia (EWG) nr 2454/93.

[...]”

Szósta dyrektywa

- 11 Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1) uchyliła i zastąpiła z dniem 1 stycznia 2007 r. uregulowania unijne istniejące w dziedzinie podatku VAT, w szczególności szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1). Niemniej jednak, jako że dyrektywa 2006/112 weszła w życie po zaistnieniu okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym, nie ma ona zastosowania.

- 12 Artykuł 2 ust. 2 szóstej dyrektywy, w brzmieniu zmienionym przez dyrektywę Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. L 376, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), stanowi, że przywóz towarów podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

- 13 Artykuł 7 szóstej dyrektywy zatytułowany „Przywóz” stanowi w ustępie 1 lit. a):

„»Przywóz towaru« oznacza:

- a) wprowadzenie do Wspólnoty towarów, które nie spełniają warunków określonych w art. 9 i 10 Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą [...].”

- 14 Artykuł 11 część B szóstej dyrektywy dotyczący przywozu towarów stanowi w ust. 3 lit. a):

„Podstawa opodatkowania obejmuje, o ile elementy takie nie zostały do niej już włączone:

- a) podatki, cła, opłaty i inne należności płatne poza obszarem państwa członkowskiego przywozu, [a także inne należności z tytułu przywozu], z wyłączeniem podatku [VAT], jaki ma zostać pobrany;

[...]”

- 15 Artykuł 21 szóstej dyrektywy zatytułowany „Osoby zobowiązane do zapłaty podatku organom podatkowym” stanowi w ust. 2, że zobowiązanymi do zapłaty podatku w przywozie są osoba lub osoby wskazane lub uznane za zobowiązane przez państwa członkowskie, do których towary są przywożone.

Uregulowania krajowe

- 16 Zgodnie z art. 2 ust. 3 pkt 3 likums par pievienotās vērtības nodokli (ustawy o podatku od wartości dodanej, *Latvijas Vēstnesis*, 1995 r., nr 49), w brzmieniu obowiązującym w dniu zaistnienia okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym (zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”) przywóz towarów stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT w ramach działalności gospodarczej.

- 17 Artykuł 2 ust. 8 ustawy o podatku VAT stanowi:

„W transakcjach przywozu towarów wartością podlegającą opodatkowaniu jest wartość celna towarów, wartość usług transportowych od granic Unii Europejskiej do ich odbiorcy (lub do pierwszego miejsca ich przeładunku na terytorium Republiki Łotewskiej wskazanego w dokumentach towarzyszących), należności celne, podatek akcyzowy i inne należne podatki i opłaty, jeżeli są one przewidziane przez szczególne akty prawne, za wyjątkiem [podatku VAT]. Obejmuje ona również wartość usług, o których mowa w art. 7 część pierwsza ust. 2 niniejszej ustawy, jeżeli wartość ta nie została zawarta w wartości celnej.

[...]”

- 18 Artykuł 12 ust. 2 ustawy o podatku VAT dotyczący warunków zwrotu podatku stanowi:

„W przywozie towarów do zapłaty podatku jest zobowiązana każda osoba wprowadzająca towary do swobodnego obrotu. Podatek od towarów przywożonych staje się wymagalny w chwili, w której stają się wymagalne należności celne”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 19 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w dniu 30 kwietnia 2004 r. w Niemczech sporządzono manifest w celu przetransportowania pojazdu samochodowego drogą morską do Łotwy. W Niemczech do omawianej transakcji zastosowano stawkę podatku VAT w wysokości 0%.

- 20 W dniu 3 maja 2004 r. Pakora Pluss, jako główny zobowiązany, poddała ten pojazd procedurze tranzytu wspólnotowego. Procedura celna nie została zakończona.
- 21 W dniu 1 marca 2006 r. decyzją Valsts ieņēmumu dienesta galvenā muitas pārvalde (głównego urzędu cel VID) nakazano Pakora Pluss zapłatę na rzecz skarbu państwa cła i innych opłat w związku z tym, że nie przedstawiła ona dokumentów poświadczających zakończenie procedury celnej. Decyzja ta została potwierdzona przez VID w dniu 21 kwietnia 2006 r.
- 22 Wyrokiem z dnia 9 sierpnia 2007 r. Administratīvā rajona tiesa (rejonowy sąd administracyjny) uwzględnił skargę na rzeczoną decyzję wniesioną przez Pakora Pluss.
- 23 Wyrokiem z dnia 22 lipca 2008 r. Administratīvā apgabaltiesa (okręgowy sąd administracyjny) uchylił wskazany wyrok.
- 24 Pakora Pluss wniosła kasację do Augstākās tiesas Senāts Administratīvo lietu departaments (wydziału spraw administracyjnych senatu sądu najwyższego). Podniosła ona w szczególności, iż sąd apelacyjny zastosował art. 447 i 448 rozporządzenia wykonawczego dotyczące tranzytu pomiędzy państwami członkowskimi, podczas gdy sporny manifest został sporządzony przed przystąpieniem Republiki Łotewskiej do Unii. Ponadto wskazała, że sąd apelacyjny w nieprawidłowy sposób zastosował art. 96 kodeksu celnego, wyznaczając ją jako głównego zobowiązanego do zapłaty podatku VAT.

25 W tych okolicznościach Augstākās tiesas Senāts Administratīvo lietu departaments postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy można przyjąć, że zostały spełnione formalności eksportowe w rozumieniu pkt 1 [rozdziału 5 załącznika IV do] aktu o przystąpieniu, w przypadku gdy sporządzono manifest lecz nie wykonano czynności, o których mowa w art. 448 rozporządzenia nr 2454/93 (niemiecki organ celny nie doręczył w odpowiedni sposób lotewskiemu organowi celnemu wniosku przedsiębiorstwa żeglugowego)?

- 2) W przypadku odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze, czy w sytuacji, takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym, można uznać, że przepisy, które regulują procedurę celną (rozporządzenie nr 2913/92 oraz rozporządzenie nr 2454/93) w ogóle nie znajdują zastosowania?

- 3) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy pkt 1 rozdziału 5 załącznika IV do aktu o przystąpieniu [...] należy rozumieć w ten sposób, że w sytuacji, gdy dany towar przewożony w rozszerzonej Wspólnocie, po dokonaniu formalności eksportowych nie został dopuszczony do swobodnego obrotu, towar ten nie jest zwolniony z ceł i innych opłat celnych, pomimo iż brak jest wątpliwości co do tego, że towar ten posiada status towaru wspólnotowego? Innymi słowy, czy dla postępowania przed sądem krajowym decydujące znaczenie ma to, czy zakończono procedurę dopuszczenia do swobodnego obrotu?

- 4) Czy podatek [VAT] należy objąć zakresem pojęcia należności celnych przywozowych w rozumieniu art. 4 pkt 10 rozporządzenia 2913/92?

- 5) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie czwarte, czy obowiązek zapłaty podatku [VAT], który należy uiścić podobnie jak należności celne z tytułu przywozu towarów, ciąży na głównym zobowiązanym czy też na końcowym odbiorcy towarów? Czy istnieją okoliczności, w których możliwe byłoby rozłożenie tego obowiązku?”

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- ²⁶ W pytaniu pierwszym sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia tego, czy pkt 1 rozdziału 5 załącznika IV do aktu o przystąpieniu powinien być interpretowany w ten sposób, iż przewidziane w nim formalności eksportowe zostają spełnione wówczas, gdy został sporządzony manifest, jednakże nie dokonano czynności przewidzianych w art. 448 rozporządzenia wykonawczego.
- ²⁷ W tym zakresie należy podnieść, iż pkt 1 rozdziału 5 załącznika IV do aktu o przystąpieniu stanowi między innymi, że towary, które w chwili przystąpienia do UE są przewożone w rozszerzonej Wspólnocie po dokonaniu formalności eksportowych są zwolnione z ceł i innych opłat celnych przy dopuszczaniu ich do swobodnego obrotu pod warunkiem przedstawienia dowodu preferencyjnego pochodzenia, prawidłowo wystawionego przed dniem przystąpienia, lub dowolnego dowodu potwierdzającego wspólnotowy status, o którym mowa w art. 314c oraz art. 315 rozporządzenia wykonawczego.

- 28 Tym samym pkt 1 rozdziału 5 załącznika IV do rozporządzenia zezwala na zwolnienie z ceł i innych opłat celnych przywozu do nowego państwa członkowskiego towarów przewożonych w rozszerzonej Wspólnocie w dniu 1 maja 2004 r. pod warunkiem, iż zostały spełnione łącznie trzy przesłanki.
- 29 Po pierwsze, towary, które opuszczają obszar celny Unii z przeznaczeniem do państwa, które nie jest jeszcze członkiem Unii, powinny zostać poddane procedurze wywozu. Formalności, które należy spełnić, są to formalności przewidziane w art. 161 i 162 kodeksu celnego dotyczących wywozu.
- 30 Po drugie, jeżeli przewóz zakończył się po dacie przystąpienia, towary przywiezione do państwa członkowskiego Unii powinny zostać dopuszczone do swobodnego obrotu w celu uzyskania statusu celnego towarów wspólnotowych, na warunkach określonych w art. 79 kodeksu celnego.
- 31 Po trzecie, należy przedstawić dowód preferencyjnego pochodzenia lub dowód potwierdzający wspólnotowy status, o którym mowa w art. 314 c i 315 rozporządzenia wykonawczego.
- 32 Ponieważ towary były przewożone w rozszerzonej Wspólnocie w dniu przystąpienia, znajduje do nich zastosowanie procedura przewidziana w pkt 1 rozdziale 5 załącznika IV do aktu o przystąpieniu, z wyłączeniem innych procedur celnych.
- 33 Z powyższego wynika, że ponieważ w takiej sytuacji procedura przewidziana w pkt 1 rozdziału 5 załącznika IV do aktu o przystąpieniu ma wyczerpujący charakter, nie ma zastosowania art. 448 rozporządzenia wykonawczego dotyczący procedur uproszczonych właściwych dla transportu drogą morską pomiędzy państwami członkowskimi w ramach procedury tranzytu wspólnotowego.

- 34 W związku z tym, również wówczas gdy manifest został sporządzony w okolicznościach, jakie wynikają z postanowienia odsyłającego, czynności przewidziane w art. 448 rozporządzenia wykonawczego nie mogą zastąpić formalności eksportowych przewidzianych w pkt 1 rozdziału 5 załącznika IV aktu o przystąpieniu.
- 35 Z uwagi na powyższe rozważania na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż pkt 1 rozdziału 5 załącznika IV do aktu o przystąpieniu powinien być interpretowany w ten sposób, że przy sprawdzaniu czy zostały spełnione przewidziane w tym akcie formalności eksportowe, nie ma znaczenia to, czy dokonano czynności przewidzianych w art. 448 rozporządzenia wykonawczego, nawet wówczas gdy został sporządzony manifest.

W przedmiocie pytania drugiego

- 36 Wobec przeczącej odpowiedzi na pytanie pierwsze, należy rozważyć pytanie drugie.
- 37 Pytanie to należy rozumieć jako dotyczące zasadniczo tego, w jakim zakresie kodeks celny i rozporządzenie wykonawcze mają zastosowanie do nowych państw członkowskich Unii, w wypadku w którym nie dochowano formalności eksportowych przewidzianych w pkt 1 rozdziału 5 załącznika IV do aktu o przystąpieniu dla towarów przewożonych w rozszerzonej Wspólnocie w dniu przystąpienia tych nowych państw członkowskich.
- 38 W tym zakresie należy podnieść, że rozdział 5 załącznika IV aktu o przystąpieniu stanowi, że kodeks celny i rozporządzenie wykonawcze „stosuje się do nowych państw członkowskich z zastrzeżeniem [...] postanowień szczególnych”, wśród których znajduje się pkt 1 rzeczonego rozdziału.

- 39 Z przepisu tego w związku z art. 2 aktu o przystąpieniu wynika, że z dniem 1 maja 2004 r. kodeks celny i rozporządzenie wykonawcze mają zastosowanie do nowych państw członkowskich, z zastrzeżeniem, że w dniu przystąpienia tych państw do Unii towary były przewożone w rozszerzonej Wspólnocie. W tym przypadku znajduje zastosowanie pkt 1 rozdziału 5 załącznika do aktu o przystąpieniu.
- 40 Z kolei w braku dochowania wszystkich formalności eksportowych dla towarów przewożonych w rozszerzonej Wspólnocie, nie można skorzystać z procedury przewidzianej w pkt 1 rozdziału 5 załącznika IV do aktu o przystąpieniu.
- 41 W związku z tym na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że kodeks wspólnotowy i rozporządzenie wykonawcze mają zastosowanie w nowych państwach członkowskich z dniem 1 maja 2004 r., przy czym nie można skorzystać z procedury przewidzianej w pkt 1 rozdziału 5 załącznika IV do aktu o przystąpieniu, wówczas gdy nie zostały dochowane przewidziane w nim formalności eksportowe dla towarów przewożonych w rozszerzonej Wspólnocie w dniu przystąpienia tych nowych państw członkowskich do Unii.

W przedmiocie pytania trzeciego

- 42 Ponieważ trzecie pytanie zostało przedłożone wyłącznie na wypadek odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na to pytanie.

W przedmiocie pytania czwartego

- 43 Przez pytanie to sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 4 pkt 10 kodeksu celnego powinien być interpretowany w ten sposób, że należności celne przywzozowe obejmują podatek VAT należny z tytułu przywozu towarów.
- 44 Zgodnie z art. 4 pkt 10 kodeksu celnego należności celne przywzozowe obejmują w szczególności cła i opłaty o równoważnym skutku należne przy przywozie towarów.
- 45 Ponadto art. 2 ust. 2 szóstej dyrektywy przewiduje, że przywóz towarów opodatkowany jest podatkiem VAT. Artykuł 11 część B ust. 3 lit. a) tej dyrektywy stanowi między innymi, iż podatki, cła, opłaty i inne należności z tytułu przywozu, z wyłączeniem podatku VAT, jaki ma zostać pobrany, są wliczane do podstawy opodatkowania, o ile nie zostały już do niej włączone.
- 46 Z przepisów tych wynika, że należności celne przywzozowe w rozumieniu art. 4 pkt 10 kodeksu celnego są wliczane do podstawy opodatkowania podatkiem VAT należnym z tytułu przywozu towarów.
- 47 W związku z tym na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, że art. 4 pkt 10 kodeksu celnego powinien być interpretowany w ten sposób, iż należności celne przywzozowe nie zawierają podatku VAT należnego z tytułu przywozu towarów.

W przedmiocie pytania piątego

- 48 Przez to pytanie sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy w wypadku przywozu towaru, obowiązek zapłaty podatku VAT ciąży na głównym zobowiązanym, czy też na końcowym odbiorcy towaru, oraz czy obowiązek ten może zostać rozłożony.
- 49 Tytułem wstępu należy podkreślić, że nawet jeżeli podatek VAT nie wchodzi w skład celnych należności przywozowych w rozumieniu art. 4 pkt 10 kodeksu celnego, to jednak zobowiązanie do jego zapłaty powstaje w wypadku przywozu towarów zgodnie z art. 2 ust. 2 szóstej dyrektywy.
- 50 W związku z tym, pomimo iż piąte pytanie zostało przedłożone jedynie na wypadek twierdzącej odpowiedzi na pytanie czwarte, Trybunał uważa za stosowne odpowiedzieć na to pytanie.
- 51 W tym zakresie należy podnieść, że zgodnie z art. 21 ust. 2 szóstej dyrektywy zobowiązanymi do zapłaty podatku VAT w przywozie są osoba lub osoby wskazane lub uznane za zobowiązane przez państwo członkowskie, do którego towary są przywożone.
- 52 W związku z tym na pytanie piąte należy odpowiedzieć, że w wypadku przywozu towarów zobowiązanymi do zapłaty podatku VAT są osoba lub osoby wskazane lub uznane za zobowiązane przez państwo członkowskie, do którego towary są przywożone.

W przedmiocie kosztów

- 53 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Punkt 1 rozdziału 5 załącznika IV do aktu dotyczącego warunków przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej powinien być interpretowany w ten sposób, że przy sprawdzaniu czy zostały spełnione przewidziane w tym akcie formalności eksportowe, nie ma znaczenia to, czy dokonano czynności przewidzianych w art. 448 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, w brzmieniu zmienionym przez rozporządzenie Komisji (WE) nr 2787/2000 z dnia 15 grudnia 2000 r., nawet wówczas gdy został sporządzony manifest.**

- 2) **Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy kodeks celny, w brzmieniu zmienionym przez rozporządzenie (WE) nr 82/97 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 grudnia 1996 r. oraz rozporządzenie nr 2454/93, w brzmieniu zmienionym przez**

rozporządzenie nr 2787/2000 mają zastosowanie w nowych państwach członkowskich od dnia 1 maja 2004 r., przy czym nie można skorzystać z procedury przewidzianej w pkt 1 rozdziału 5 załącznika IV do aktu o przystąpieniu wówczas, gdy nie zostały dochowane przewidziane w nim formalności eksportowe dla towarów przewożonych w rozszerzonej Wspólnocie w dniu przystąpienia tych nowych państw członkowskich do Unii Europejskiej.

- 3) Artykuł 4 pkt 10 rozporządzenia nr 2913/92, w brzmieniu zmienionym przez rozporządzenie nr 82/97 powinien być interpretowany w ten sposób, iż należności celne przywozowe nie zawierają podatku od wartości dodanej należnego z tytułu przywozu towarów.**

- 4) W wypadku przywozu towarów zobowiązanymi do zapłaty podatku od wartości dodanej są osoba lub osoby wskazane lub uznane za zobowiązane przez państwo członkowskie, do którego towary są przywożone.**

Podpisy