



## Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
NIILA JÄÄSKINENA  
przedstawiona w dniu 13 lutego 2014 r.<sup>1</sup>

### Sprawa C-480/12

**Minister van Financiën**  
**przeciwko**  
**X BV**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy)]

Wspólnotowy kodeks celny — Rozporządzenie (EWG) nr 2913/92 — Zakres zastosowania art. 203 i art. 204 ust. 1 lit. a) — Procedura tranzytu zewnętrznego — Powstanie długu celnego w wyniku niewykonania obowiązku — Przedstawienie po terminie w urzędzie przeznaczenia — Rozporządzenie wykonawcze — Rozporządzenie (EWG) nr 2454/93 — Artykuł 859 — Szósta dyrektywa VAT — Artykuł 10 ust. 3 akapit pierwszy — Pojęcie przywozu w szóstej dyrektywie VAT — Opuszczenie danej procedury celnej — Związek między powstaniem długu celnego a powstaniem podatku VAT — Pojęcie transakcji podlegającej opodatkowaniu

### I – Wprowadzenie

1. Wspólnotowy tranzyt zewnętrzny wprowadzony w rozporządzeniu (EWG) nr 2913/92<sup>2</sup> i w jego rozporządzeniu wykonawczym<sup>3</sup> jest procedurą celną obwarowana bardzo ścisłymi warunkami. Ma on być stosowany do przemieszczania się towarów niewspólnotowych między dwoma punktami na obszarze celnym Unii Europejskiej w perspektywie ich ponownego wywozu do państwa trzeciego. Podczas tranzytu towary nie są obciążone ani należnościami celnymi, ani podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”), ani akcyzą.

2. W niniejszej sprawie Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) zwraca się do Trybunału w pierwszym pytaniu o ustalenie konsekwencji prawnych, jakie dla powstania długu celnego mają nieprawidłowości związane z przedstawieniem towaru po terminie<sup>4</sup> w urzędzie przeznaczenia, które wystąpiły w czasie tranzytu zewnętrznego, w świetle kodeksu celnego, a w szczególności jego art. 203

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Rozporządzenie Rady z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. L 302, s. 1), zmienione rozporządzeniem (WE) nr 648/2005 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 kwietnia 2005 r. (Dz.U. L 117 s. 13, zwane dalej „kodeksem celnym”). Kodeks celny został uchylony rozporządzeniem (WE) nr 450/2008 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 23 kwietnia 2008 r. ustanawiającym Wspólnotowy kodeks celny (zmodernizowany kodeks celny) (Dz.U. L 145 s. 1), którego część przepisów zaczęła mieć zastosowanie w dniu 24 czerwca 2008 r., a pozostałe od dnia 24 czerwca 2013 r. Z uwagi na czas wystąpienia okoliczności leżących u podstaw sporu zastosowanie będą miały przepisy ustanowione w kodeksie celnym.

3 — Rozporządzenie Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. L 253, s. 1), zmienione rozporządzeniem Komisji (WE) nr 2286/2003 z dnia 18 grudnia 2003 r. (Dz.U. L 343 s. 1) (zwane dalej „rozporządzeniem wykonawczym”).

4 — Towarem, którego dotyczy postępowanie główne, jest silnik wysokoprężny, który wprowadzono do Unii, zanim opuścił ją kilka miesięcy później zamontowany na statku.

(dotyczącego usunięcia spod dozoru celnego) i art. 204 (dotyczącego nieprzestrzegania warunków zastosowania procedury celnej). Zaznaczam na wstępie, że art. 859 rozporządzenia wykonawczego przewiduje pewne okoliczności „usprawiedliwiające”, w których uchybienie objęte art. 204 kodeksu celnego, ale nie usunięcie określone w art. 203 tego kodeksu, nie powoduje powstania długu celnego.

3. Na wypadek gdyby miał zastosowanie art. 204 kodeksu celnego, sąd odsyłający zwraca się w drugim pytaniu o wykładnię szóstej dyrektywy 77/388/EWG<sup>5</sup>, w szczególności kwestii stosunku między długiem celnym a powstaniem długu z tytułu podatku VAT, a dokładniej kwestii, czy w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym podatek VAT jest należny w przywozie, w sytuacji gdy dług celny powstał na podstawie art. 204 kodeksu celnego z powodu przekroczenia terminu na przedstawienie towaru.

## II – Ramy prawne

### A – Prawo Unii

#### 1. Procedura tranzytu zewnętrznego

4. Co się tyczy procedury tranzytu zewnętrznego, art. 91, 92 i 96 kodeksu celnego przewidują odpowiednio jej definicję, cel i obowiązki głównego zobowiązanego, którym jest osoba uprawniona do korzystania z tej procedury.

5. Artykuł 356 rozporządzenia wykonawczego dotyczy terminu, w którym towary należy przedstawić w urzędzie przeznaczenia. Jego ust. 3 dotyczy przedstawienia towarów po terminie i przewiduje, co następuje:

„Jeżeli towary są zgłaszane [przedstawiane] w urzędzie przeznaczenia po upływie terminu wyznaczonego przez urząd wywozu, a przekroczenie tego terminu spowodowane zostało okolicznościami, które zostały odpowiednio usprawiedliwione zgodnie z wymogami urzędu przeznaczenia i niezależnymi od przewoźnika lub głównego zobowiązanego, uznaje się, że ten ostatni dotrzymał wyznaczonego terminu”.

#### 2. Powstanie długu celnego

6. Zgodnie z art. 203 kodeksu celnego dług celny powstaje w wyniku usunięcia towaru spod dozoru celnego. Natomiast zgodnie z art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego dług celny powstaje w wyniku niewykonania jednego z obowiązków wynikających ze stosowania procedury celnej, którą towar ten został objęty.

5 — Dyrektywa Rady 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), zmieniona dyrektywą Rady 2004/66/WE z dnia 26 kwietnia 2004 r. (Dz.U. L 168 s. 35) (zwana dalej „szóstą dyrektywą”). Dyrektywa ta została uchylona dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347 s. 1). Niemniej z uwagi na czas wystąpienia okoliczności leżących u podstaw sporu zastosowanie będą miały przepisy szóstej dyrektywy.

7. Artykuł 859 rozporządzenia wykonawczego dopełnia wspomniany art. 204, określając uchybienia uznawane za niemające rzeczywistego wpływu na prawidłowe przeprowadzenie rozpatrywanej procedury celnej w rozumieniu art. 204 ust. 1 kodeksu celnego. Wymaga on w tym celu, by uchybienia nie stanowiły próby pozaprawnego usunięcia towaru spod dozoru celnego, by nie były spowodowane rażącym niedbalstwem ze strony osoby zainteresowanej oraz by zostały następnie przeprowadzone wszystkie formalności konieczne w celu uregulowania sytuacji towarów. Punkt 2 wspomnianego art. 859 ma następujące brzmienie:

„[...]

- 2) „w przypadku towarów objętych procedurą tranzytową niedopełnienie jednego z obowiązków związanych z zastosowaniem tej procedury, jeżeli zostały spełnione następujące warunki:
  - a) towary objęte procedurą zostały faktycznie przedstawione w stanie nienaruszonym w urzędzie przeznaczenia;
  - b) urząd przeznaczenia mógł zapewnić nadanie towarom przeznaczenia celnego lub zostały one poddane składowaniu czasowemu po zakończeniu procedury tranzytowej;
  - c) w przypadku gdy został przekroczony termin określony na podstawie art. 356 i nie ma zastosowania ust. 3 tego artykułu, a towary zostały jednak przedstawione w urzędzie przeznaczenia w odpowiednim terminie”.

8. Zgodnie z art. 860 rozporządzenia wykonawczego „[o]rgany celne uważają dług celny za powstały na mocy art. 204 ust. 1 kodeksu [celnego], chyba że osoba mogąca stać się dłużnikiem wykaże, że spełnione zostały warunki art. 859”.

### 3. Podatek VAT

9. Zgodnie z art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega w szczególności przywóz towarów.

10. Zgodnie z art. 7 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy „przywóz towarów” oznacza „wprowadzenie do Wspólnoty towarów, które nie spełniają warunków określonych w art. 9 i 10 Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą [...]”<sup>6</sup>. Zgodnie z ust. 2 tego artykułu miejscem przywozu towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary po wprowadzeniu do Wspólnoty.

11. Zgodnie z art. 7 ust. 3 wspomnianej dyrektywy:

„Bez względu na ust. 2, w przypadku gdy towary określone w ust. 1 lit. a) zostają po ich wprowadzeniu do Wspólnoty objęte jednym z uregulowań określonych w art. 16 ust. 1 [część] B lit. a), b), c) i d) regulacją dotyczącą czasowego wwozu przy całkowitym zwolnieniu od opłat przywozowych lub objęte procedurą wysyłkową, miejscem przywozu takich towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium towary te przestają podlegać takim regulacjom.

Podobnie w przypadku gdy towary określone w ust. 1 lit. b) zostają objęte, w momencie wprowadzenia do Wspólnoty, jedną z procedur określonych w art. 33a ust. 1 lit. b) lub c), miejscem przywozu jest państwo członkowskie, na którego terytorium procedura ta się kończy”.

6 — Artykuły 9 i 10 traktatu EWG stały się kolejno art. 23 WE i 24 WE, a następnie art. 28 TFUE i 29 TFUE.

12. Artykuł 10 ust. 3 szóstej dyrektywy stanowi, że z chwilą przywozu towarów ma miejsce zdarzenie podatkowe, a podatek staje się wymagalny. W przypadku gdy towary z chwilą ich wprowadzenia na obszar Wspólnoty zostają objęte jedną z regulacji określonych w art. 7 ust. 3 tej dyrektywy, zdarzenie podatkowe ma miejsce, a podatek staje się wymagalny jedynie wówczas, gdy towary przestają podlegać tym regulacjom.

13. Artykuł 16 szóstej dyrektywy przewiduje warunki i zasady, zgodnie z którymi państwa członkowskie mają możliwość ustanowienia szczególnych zwolnień związanych z międzynarodowym przepływem towarów.

#### B – Prawo niderlandzkie

14. Artykuł 1 lit. d) Wet op de omzetbelasting (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 28 czerwca 1968 r., w jej brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu głównym<sup>7</sup>, przewiduje, że podatek zwany „podatkiem obrotowym” pobierany jest od przywozu towarów.

15. Artykuł 18 ust. 1 lit. c) tej ustawy stanowi, że „przywóz towarów” oznacza, iż procedura celna w Niderlandach została zakończona lub że towary przestały być objęte w Niderlandach procedurą celną. Zgodnie z ust. 3 tego artykułu przywozu nie stanowi wprowadzenie do Niderlandów towarów w rozumieniu ust. 1 lit. a) i b), do których ma zastosowanie procedura celna lub które po wprowadzeniu do Niderlandów zostają objęte procedurą celną. Za przywóz nie jest również uważane zakończenie w Niderlandach procedury celnej, jeżeli ma po nim zastosowanie inna procedura celna.

### III – Postępowanie główne, pytania prejudycjalne i postępowanie przed Trybunałem

16. W dniu 26 października 2005 r. X BV (zwany dalej „X”) dokonał elektronicznego zgłoszenia silnika wysokoprężnego (zwanego dalej „silnikiem”) do procedury celnej wspólnotowego tranzytu zewnętrznego<sup>8</sup>. D BV (zwany dalej „D”) był wymieniony w zgłoszeniu jako odbiorca silnika. Ostateczny termin, w którym silnik miał zostać przedstawiony w urzędzie celnym przeznaczenia, został wyznaczony na dzień 28 października 2005 r.

17. Przedstawiciel D dokonał przedstawienia silnika we wspomnianym urzędzie celnym w dniu 14 listopada 2005 r.<sup>9</sup>, to jest 17 dni po upływie terminu. W imieniu D dokonał zgłoszenia silnika do innej procedury celnej, a mianowicie procedury uszlachetniania czynnego. Nie jest znana przyczyna przekroczenia terminu<sup>10</sup>.

18. Urząd celny przeznaczenia stwierdził, że procedura celna wspólnotowego tranzytu zewnętrznego nie została zakończona prawidłowo. Inspektor, który jest właściwym organem celnym urzędu wywozu, powiadomił następnie X, że urząd ten nie otrzymał egzemplarza zwrotnego lub niezbędnego elektronicznego potwierdzenia zgłoszenia objęcia tą procedurą, oraz dał mu możliwość przedstawienia dowodu, że procedura celna została jednak zakończona prawidłowo. X nie przedstawił nowych okoliczności tytułem wyjaśnień.

7 — *Staatsblad* 1968, nr 329.

8 — Zgodnie z postanowieniem odsyłającym X ma status upoważnionego nadawcy w rozumieniu art. 398 rozporządzenia wykonawczego, co pozwala mu na dokonanie zgłoszenia elektronicznego.

9 — Zgodnie z postanowieniem odsyłającym D nie ma statusu upoważnionego odbiorcy w rozumieniu art. 406 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego. Na podstawie tego przepisu D nie jest więc zwolniony z obowiązku przedstawienia towaru i dokumentów nr 4 i 5 zgłoszenia tranzytowego w urzędzie przeznaczenia.

10 — Należy wyjaśnić, że zdaniem X przedsiębiorstwo Z otrzymało silnik i zamontowało go na statku, co odpowiada celowi założonemu przez strony. W dniu 19 stycznia 2006 r. X dokonał zgłoszenia ponownego wywozu i statek wyposażony w silnik opuścił Unię przez Antwerpię (Belgia).

19. Inspektor stwierdził, że silnik nie został przedstawiony w urzędzie celnym przeznaczenia zgodnie z przepisami ustawowymi i że z tego powodu silnik został usunięty spod dozoru celnego w rozumieniu art. 203 ust. 1 kodeksu celnego. Na tej podstawie zażądał od X należności celnych i podatku obrotowego za silnik. Oddalił wniosek o zwrot wniesiony przez X. Rozpatrując odwołanie od tej decyzji, inspektor ją utrzymał.

20. X wniósł skargę na decyzję inspektora do Rechtbank Haarlem. Sąd ten stwierdził, że zwykłe przekroczenie terminu nie może powodować zastosowania art. 203 kodeksu celnego i na podstawie art. 204 tego kodeksu uznał, że warunki przewidziane w art. 859 rozporządzenia wykonawczego były spełnione. W konsekwencji Rechtbank Haarlem uznał skargę za zasadną i nakazał inspektorowi zwrot pobranych kwot należności celnych i podatku obrotowego. Inspektor wniósł wówczas bezskutecznie odwołanie od tego wyroku do Gerechtshof te Amsterdam. W końcu minister finansów wniósł środek odwoławczy do Hoge Raad der Nederlanden, który w dniu 12 października 2012 r. postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) a) Czy art. 203 i 204 kodeksu celnego w związku z art. 859, w szczególności pkt 2 lit. c), rozporządzenia wykonawczego [...] należy interpretować w ten sposób, że (samo) przekroczenie terminu tranzytu wyznaczonego zgodnie z art. 356 ust. 1 [rozporządzenia wykonawczego] nie prowadzi do powstania długu celnego z powodu usunięcia spod dozoru celnego w rozumieniu art. 203 kodeksu celnego, lecz do długu celnego na podstawie art. 204 kodeksu celnego?
- b) Czy dla udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie 1a) wymagane jest, aby zainteresowani podali organom celnym powody przekroczenia terminu lub przynajmniej wyjaśnili im, gdzie znajdowały się towary w okresie między upływem terminu wyznaczonego zgodnie z art. 356 [rozporządzenia wykonawczego] a chwilą faktycznego przedstawienia w urzędzie celnym przeznaczenia?
- 2) Czy [szóstą dyrektywę], a w szczególności jej art. 7, należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT jest wymagalny, jeżeli dług celny powstaje wyłącznie na podstawie art. 204 kodeksu celnego?”.

21. Uwagi pisemne zostały złożone przez X, rządy niderlandzki, czeski (który ograniczył swoje uwagi do pytania pierwszego) i grecki, jak też Komisję Europejską. Rząd niderlandzki i Komisja były reprezentowane na rozprawie przeprowadzonej w dniu 6 listopada 2013 r.

#### **IV – Analiza**

*A – Przepis regulujący powstanie długu celnego w przypadku przekroczenia terminu mającego zastosowanie do procedury tranzytu zewnętrznego*

##### **1. Uwagi wstępne**

22. W pierwszej części pierwszego pytania prejudycjalnego sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy przekroczenie terminu tranzytu mającego zastosowanie w ramach procedury celnej wspólnotowego tranzytu zewnętrznego prowadzi do długu celnego na podstawie art. 203 kodeksu celnego, czy na podstawie art. 204 tego kodeksu.

23. Rząd niderlandzki uważa, że dług celny w przywozie powstaje zgodnie z art. 203 kodeksu celnego w wyniku usunięcia spod dozoru celnego, jeżeli towar objęty procedurą celną wspólnotowego tranzytu zewnętrznego nie zostanie przedstawiony w terminie tranzytu w urzędzie przeznaczenia, chyba że zgodnie z art. 356 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego główny zobowiązany przedstawi dowód, że przekroczenie terminu nie jest zależne ani od niego, ani od przewoźnika. Rząd niderlandzki uważa więc, że art. 204 kodeksu celnego nie wchodzi w rachubę.

24. Pozostałe strony uważają natomiast, że zastosowanie ma art. 204 kodeksu celnego. Komisja wyjaśnia, że w przypadku towarów niewspólnotowych niedochowanie obowiązku przedstawienia ich w urzędzie przeznaczenia w przewidzianym terminie powoduje powstanie długu celnego dotyczącego tych towarów na podstawie art. 204 kodeksu celnego, chyba że uchybienie to nie miało „rzeczywistego wpływu na prawidłowe przeprowadzenie składowania czasowego lub odpowiedniej procedury celnej”, w zastosowaniu warunków określonych w art. 859 pkt 2 lit. a) rozporządzenia wykonawczego. Rząd czeski dodaje, że art. 203 tego rozporządzenia ma jednak zastosowanie, pod warunkiem ustalenia innych okoliczności wykazujących, że towar był traktowany w sposób uniemożliwiający przeprowadzenie kontroli przez urząd celny przeznaczenia w odpowiedni sposób.

25. Z powodów, które przedstawię, uważam, że w niniejszej sprawie należy zastosować art. 204 kodeksu celnego.

26. Przypominam na wstępie, że dług celny w przywozie może powstać w wyniku prawidłowego zastosowania zasad danej procedury celnej albo w wyniku nieprawidłowości. Niniejsza sprawa objęta jest tą drugą hipotezą. Prawo celne Unii jest bowiem oparte na dorozumianej zasadzie, zgodnie z którą wprowadzenie towarów na obszar celny Unii generuje obiektywny obowiązek zapłaty cła, z wyjątkiem zastosowania przepisów zawieszających. Tym samym dług celny może być wynikiem przywozu zarówno prawidłowego, jak i nieprawidłowego, o ile towary nie są czasowo lub ostatecznie zwolnione<sup>11</sup>.

27. Niemniej, jak Trybunał wyjaśnił w wyroku w sprawie Döhler Neuenkirchen<sup>12</sup>, „powstanie długu celnego nie ma [...] charakteru sankcji, powinno być natomiast uważane za konsekwencję braku spełnienia warunków wymaganych celem uzyskania korzyści wynikających z zastosowania procedury uszlachetniania czynnego w ramach systemu zawiesznień. Procedura ta oznacza bowiem przyznanie warunkowej korzyści, która nie może zostać udzielona, jeżeli nie zostaną spełnione związane z nią warunki, co prowadzi do braku możliwości zastosowania zawieszenia i w konsekwencji uzasadnia nałożenie należności celnych”. Dodałbym, że zarówno procedura tranzytu zewnętrznego, jak i procedura uszlachetniania czynnego są uregulowaniami zawieszającymi należności celne, które stanowią środki wyjątkowe mające na celu ułatwienie przebiegu niektórych czynności gospodarczych<sup>13</sup>.

## 2. Tranzyt zewnętrzny: trzy sytuacje

28. Należy rozważyć trzy sytuacje, które mogą wystąpić w ramach tranzytu zewnętrznego. Na tym tle łatwiej będzie określić istotne kwestie zasygnalizowane przez sąd odsyłający w pytaniu pierwszym.

29. W pierwszej z rozważanych sytuacji procedura tranzytu zewnętrznego przebiega w pełnej zgodności z prawem Unii, w szczególności w sytuacji gdy towar został przedstawiony w urzędzie przeznaczenia w wyznaczonym terminie. Procedura tranzytu zewnętrznego zostaje zakończona i następnie uznana za zamkniętą. W tej sytuacji nie dochodzi do powstania długu celnego.

11 — W przedmiocie powiązania art. 203 i 204 kodeksu celnego zob. pkt 75 i 76 opinii rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie C-195/03 *Papismedov i in.* (wyrok z dnia 3 marca 2005 r.), *Zb.Orz.* s. I-1667.

12 — Wyrok z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-262/10, pkt 43.

13 — Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie *Döhler Neuenkirchen*, pkt 40.

30. W drugiej sytuacji procedura tranzytu zewnętrznego przebiega prawidłowo, poza tym, że towar zostaje przedstawiony w urzędzie przeznaczenia po terminie. Niemniej zgodnie z art. 356 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego, jeżeli zostanie wykazane, że „przekroczenie tego terminu spowodowane zostało okolicznościami, które zostały odpowiednio usprawiedliwione zgodnie z wymogami urzędu przeznaczenia i *niezależnymi* od przewoźnika lub głównego zobowiązanego, uznaje się, że ten ostatni dotrzymał wyznaczonego terminu”<sup>14</sup>. Jeżeli ma to miejsce, procedura tranzytu zewnętrznego zostaje tym samym normalnie zakończona, następnie zostaje zamknięta i również nie powstaje dług celny.

31. W trzeciej sytuacji termin przewidziany dla procedury tranzytu zewnętrznego nie zostaje zachowany, bez dostarczenia jednak urzędowi przeznaczenia dostatecznego wyjaśnienia. Innymi słowy niezachowanie terminu należy przypisać przewoźnikowi lub głównemu zobowiązanemu. W tej sytuacji warunki określone dla stosowania procedury tranzytu zewnętrznego nie zostały więc spełnione i nie można powoływać się na art. 356 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego, wobec czego procedura tranzytu zewnętrznego nie zakończyła się normalnie i nie można jej zamknąć.

32. Co się tyczy drugiej sytuacji, art. 356 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego określa pewną ilość warunków. Po pierwsze, jest jasne, że główny zobowiązany<sup>15</sup> jest ostatecznie odpowiedzialny za dostarczenie w danym przypadku wymaganych wyjaśnień. Po drugie, niezachowanie terminu przedstawienia towarów w urzędzie przeznaczenia musi w każdym razie wynikać z okoliczności „niezależnych od przewoźnika lub głównego zobowiązanego”, to znaczy, że musi chodzić o zdarzenia, które nie podlegają kontroli przewoźnika lub głównego zobowiązanego.

33. Opracowany przez Komisję podręcznik tranzytu dostarcza użytecznych przykładów w zakresie dowodów<sup>16</sup>. Wszystkie te przykłady odnoszą się do sytuacji jednostkowych i zwykle krótkotrwałych. W większości przypadków chodzi o godziny czy najwyżej kilka dni. W postępowaniu głównym do sądu krajowego należy zbadać, czy art. 356 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego powinien zostać zastosowany, niemniej biorąc pod uwagę długość przekroczenia terminu, i jeżeli ustalono, że nie dostarczono dostatecznego wyjaśnienia, należy wykluczyć moim zdaniem zastosowanie tego artykułu<sup>17</sup>.

34. Dopiero w trzeciej sytuacji powstaje kwestia, czy chodzi o „niewykonanie jednego z obowiązków wynikających [...] ze stosowania procedury celnej, którą towar [podlegający należnościami przywozowym] został objęty”, które powoduje powstanie długu celnego w przywozie zgodnie z art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego, czy też należy stosować art. 203 ust. 1 tego kodeksu, który dotyczy „usunięcia spod dozoru celnego towaru podlegającego należnościami przywozowym”.

3. W przedmiocie związku między art. 203 i 204 kodeksu celnego

35. Pierwsze pytanie prejudycjalne podnosi zasadniczo kwestię wyznaczenia zakresów zastosowania odpowiednio art. 203 i 204 kodeksu celnego w celu ustalenia podstawy prawnej długu celnego w niniejszej sprawie. Rząd niderlandzki utrzymuje, że nieznaną lokalizacją towarów przez 17 dni stanowi usunięcie, wobec czego należy zastosować art. 203 kodeksu celnego.

14 — Podkreślenie moje.

15 — Główny zobowiązany jest często spedytorem lub agentem celnym i to on jest osobą odpowiedzialną za prawidłowe stosowanie procedury i za zapłatę wszystkich należności wymaganych w następstwie naruszenia lub nieprawidłowości popełnionej w związku z tym tranzytem.

16 — Zgodnie z tym dokumentem następujące dokumenty można przedstawić jako dowód potwierdzający okoliczności objęte art. 356 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego: zgłoszenie na policję (w razie wypadku, kradzieży itd.); zaświadczenie służb zdrowia (w razie leczenia itd.); potwierdzenie pomocy drogowej (w razie naprawy pojazdu); każdy dowód opóźnienia spowodowanego strajkiem lub inną nieprzewidzianą okolicznością. Zobacz wersję skonsolidowaną tego podręcznika z 2010 r., część IV rozdział 4 pkt 5, zatytułowany „Przedstawienie po upływie terminu” (dokument dostępny w Internecie pod adresem: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/customs/procedural\\_aspects/transit/index\\_fr.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/transit/index_fr.htm)).

17 — Ponadto zgodnie z podręcznikiem tranzytu „[j]eżeli podczas transportu towarów dojdzie do wypadku, przewoźnik zobowiązany jest niezwłocznie powiadomić o tym najbliższy właściwy urząd celny” (zob. część IV rozdział 3 pkt 3.1, zatytułowany „Formalności w razie wypadku podczas transportu”).

36. Na pierwszy rzut oka nie jest łatwo wyznaczyć zakresy zastosowania odpowiednio tych dwóch artykułów. Wkład orzecznictwa Trybunału był rozstrzygający<sup>18</sup>. Trybunał podkreślił bowiem, że art. 203 i 204 kodeksu celnego mają odrębne zakresy zastosowania, z których pierwszy odnosi się do zachowań, których wynikiem jest „usunięcie” towaru spod dozoru celnego, a drugi ma za przedmiot „uchylenia obowiązkom i warunkom” związanym z różnymi procedurami celnymi<sup>19</sup>.

37. W celu ustalenia, na podstawie którego z tych dwóch artykułów powstał dług celny w przywozie, należy zbadać w pierwszej kolejności, czy okoliczności niniejszej sprawy stanowią usunięcie spod dozoru celnego w rozumieniu art. 203 ust. 1 kodeksu celnego. Tylko jeżeli odpowiedź na to pytanie będzie przecząca, będą mogły mieć zastosowanie przepisy art. 204 kodeksu celnego<sup>20</sup>.

38. Co się tyczy w szczególności pojęcia usunięcia spod dozoru celnego, o którym mowa w art. 203 ust. 1 kodeksu celnego, należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału pojęcie to należy rozumieć w ten sposób, iż obejmuje ono każde działanie lub zaniechanie stanowiące choćby chwilową przeszkodę dla właściwego organu celnego w dostępie do towaru podlegającego dozorowi celnemu i w przeprowadzeniu kontroli przewidzianej w przepisach celnym<sup>21</sup>.

39. W wyrokach Trybunału dokonujących wykładni pojęcia usunięcia spod dozoru celnego kradzież towarów zgłoszonych do procedury zawieszającej, takiej jak skład celny, tranzyt lub składowanie czasowe, stanowi dość ważną kategorię<sup>22</sup>. Wydaje się, że w takim wypadku Trybunał wychodzi z założenia, iż w wyniku kradzieży towar wchodzi do obiegu gospodarczego Unii<sup>23</sup>. Długu celny powstaje tym samym z powodu usunięcia spod dozoru celnego zgodnie z art. 203 kodeksu celnego.

40. Usunięcie, które nie jest zdefiniowane w ustawodawstwie, jest pojęciem szerokim. Trybunał potwierdził więc jego zastosowanie również do innych przypadków, takich jak niedozwolone wycofanie ze składowania, nieprawidłowe informacje w zgłoszeniu czy też – w ramach tranzytu – zewnętrznego fakt, że towar nie został przedstawiony w urzędzie przeznaczenia<sup>24</sup>.

41. Należy zauważyć, że o ile się nie mylę, Trybunał nie rozpatrywał jeszcze sprawy, w której w ramach procedury tranzytu zewnętrznego przekroczenie terminu przedstawienia w urzędzie przeznaczenia – pod warunkiem że przedstawienie to miało jednak miejsce – samo w sobie spowodowałoby zastosowanie art. 203 kodeksu celnego.

42. Jak właśnie przypominałem, pojęcie usunięcia jest zgodnie z orzecznictwem Trybunału ujmowane bardzo szeroko<sup>25</sup>. I tak w przypadku, w którym lokalizacja towaru objętego procedurą tranzytu zewnętrznego pozostaje nieznana przez dłużej niż dwa tygodnie, brak dostępu jest jedynie „chwilowy”.

18 — Zobacz przypis 11 niniejszej opinii. Zaznaczam, że wydaje się, iż w rozporządzeniu nr 450/2008 rozróżnienie między art. 203 i 204 kodeksu celnego zostało zniesione w celu uproszczenia, gdyż odpowiadające im przepisy znajdują się aktualnie w jednym artykule, a mianowicie w art. 46 tego rozporządzenia. Ponadto w miejsce wyrażen „usunięcie”, „niewykonanie” lub „niedopełnienie” zawartych w art. 203 i 204 kodeksu celnego nowy art. 46 mówi jedynie o „niewypełnieniu”.

19 — Zobacz wyrok z dnia 11 lipca 2013 r. w sprawie C-273/12 Harry Winston, pkt 27.

20 — Zobacz: wyrok z dnia 12 lutego 2004 r. w sprawie C-337/01 Hamann International, Rec. s. I-1791, pkt 30; ww. wyrok w sprawie Harry Winston, pkt 28.

21 — Zobacz wyroki: z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-371/99 Liberexim, Rec. s. I-6227, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-222/01 British American Tobacco, Rec. s. I-4683, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 20 stycznia 2005 r. w sprawie C-300/03 Honeywell Aerospace, Zb.Orz. s. I-689, pkt 19; a także ww. wyrok w sprawie Harry Winston, pkt 29.

22 — Odnosnie do art. 203 kodeksu celnego i przypadku zaginięcia towarów (w tym kradzieży) zob. wyrok z dnia 1 lutego 2001 r. w sprawie C-66/99 D. Wandel, Rec. s. I-873, pkt 46–48, 50; ww. wyrok w sprawie Honeywell Aerospace pkt 12, 18–20; wyrok z dnia 15 września 2005 r. w sprawie C-140/04 United Antwerp Maritime Agencies i Seaport Terminals, Zb.Orz. s. I-8245, pkt 15; a także ww. wyrok w sprawie Harry Winston, pkt 14, 30.

23 — Zobacz wyrok z dnia 5 października 1983 r. w sprawach połączonych 186/82 i 187/82 Esercizio Magazzini Generali i Mellina Agosta, Rec. s. 2951, ww. wyroki: w sprawie United Antwerp Maritime Agencies i Seaport Terminals, pkt 31; a także w sprawie Harry Winston, pkt 31.

24 — Zobacz orzecznictwo przytoczone w przypisie 22 niniejszej opinii.

25 — Zobacz orzecznictwo przytoczone w przypisie 21 niniejszej opinii.



43. Niemniej moim zdaniem to domniemane włączenie przywiezionego towaru do obiegu gospodarczego Unii uzasadnia zgodnie z orzecznictwem Trybunału zastosowanie art. 203 kodeksu celnego, w szczególności w przypadku zaginięcia towaru w wyniku kradzieży lub niezachowania przepisów materialnych prawa celnego implikujących ryzyko włączenia. Chodzi więc o przypadki różniące się od przypadków przewidzianych wyraźnie w art. 204 kodeksu celnego i art. 859 rozporządzenia wykonawczego.

44. Ponadto procedura tranzytu zewnętrznego nie wymaga, by dokładna lokalizacja towaru w czasie transportu była znana organom celnym lub głównemu zobowiązanemu. Wynika to w sposób dorozumiany z brzmienia art. 356 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego. Wymagane jest, by towar został przedstawiony w wyznaczonym terminie w urzędzie przeznaczenia i by zamknięcia były nienaruszone. Poza tym główny zobowiązany lub przewoźnik powinien być w stanie skontaktować się ewentualnie z osobą, której powierzono przewóz, taką jak kierowca ciężarówki. Orzecznictwa Trybunału dotyczącego usunięcia spod dozoru celnego nie można więc interpretować w sposób niezgodny z praktyczną rzeczywistością tranzytu zewnętrznego.

45. Tym samym w wypadku gdy towar został przedstawiony z opóźnieniem w urzędzie przeznaczenia, wskazane wydaje się zastosowanie art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego. Przedstawienie po terminie stanowi bowiem przykład „niewykonania jednego z obowiązków wynikających [...] ze stosowania procedury celnej, którą towar ten został objęty”, który stanowi jeden z przypadków zastosowania tego artykułu. Stanowisko to potwierdza fakt, że przedstawienie po terminie jest jednym z powodów przewidzianych wyraźnie w art. 859 rozporządzenia wykonawczego. Zgodnie z tym ostatnim artykułem takie przedstawienie po terminie może zostać usprawiedliwione, jeżeli zostaną zachowane ścisłe warunki w nim określone.

46. Zaznaczam w tym względzie, że ponieważ przekroczenie terminu jest wyraźnie przewidziane w art. 859 rozporządzenia wykonawczego, który ma zastosowanie wyłącznie do przypadków przewidzianych w art. 204 kodeksu celnego, ten przewidziany przez ustawodawcę przepis byłby bezskuteczny, gdyby przekroczenie terminu na przedłożenie miało być objęte pojęciem usunięcia przewidzianym w art. 203 kodeksu celnego. Tak więc powstanie długu celnego w niniejszej sprawie należy analizować w świetle art. 204 kodeksu celnego.

47. W konsekwencji proponuję Trybunałowi, by na pytanie pierwsze lit. a) odpowiedział, że art. 203 i 204 kodeksu celnego w związku z art. 859, w szczególności pkt 2 lit. c), rozporządzenia wykonawczego, należy interpretować w ten sposób, iż samo przekroczenie terminu tranzytu, wyznaczonego zgodnie z art. 356 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego, nie prowadzi do powstania długu celnego w wyniku usunięcia spod dozoru celnego w rozumieniu art. 203 kodeksu celnego, lecz do powstania długu celnego mającego za podstawę art. 204 kodeksu celnego.

#### B – *Obowiązek dostarczenia informacji dotyczących przekroczenia terminu*

48. Poprzez drugą część pytania pierwszego sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy do stwierdzenia, że przekroczenie terminu powoduje powstanie długu celnego na podstawie art. 204 kodeksu celnego, niezbędne jest, by zainteresowani dostarczyli informacji odnośnie do przyczyn przekroczenia terminu lub lokalizacji towarów w spornym okresie.

49. Komisja wyjaśnia, że art. 356 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego powinien być interpretowany w ten sposób, że osoba, która przedstawia towary w urzędzie przeznaczenia po upływie terminu wyznaczonego przez urząd wywozu, powinna należycie uzasadnić urzędowi celnemu przeznaczenia okoliczności, które spowodowały niezachowanie terminu.

50. Oczywiście osoba, która powołuje się na art. 356 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego, powinna należycie uzasadnić spełnienie przesłanek ich zastosowania. W przeciwnym wypadku organy celne nie miałyby żadnego interesu prawnego, by być informowane o dokładnym przemieszczaniu towaru, lecz mogłyby stwierdzić powstanie długu celnego na podstawie art. 204 kodeksu i określić kwotę należności celnych, które główny zobowiązany jest zobowiązany uiścić.

51. Proponuję zatem Trybunałowi, by odpowiedział na pytanie pierwsze lit. b), że aby móc powoływać się na wyjątek przewidziany w art. 356 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego, zainteresowani powinni dostarczyć organom celnym wszelkich informacji pozwalających na wykazanie spełnienia wymaganych przesłanek.

### *C – Związek między długiem celnym powstałym na podstawie art. 204 kodeksu celnego a podatkiem VAT*

#### 1. Uwagi wstępne

52. Poprzez drugie pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy podatek VAT w przywozie jest należny, jeżeli dług celny powstał wyłącznie na podstawie art. 204 kodeksu celnego. Ukryty interes gospodarczy jest związany z tym, że stawka podatku VAT jest dość często znacznie wyższa niż mająca zastosowanie stawka celna.

53. W mojej opinii w sprawie Eurogate Distribution pokrótce poruszyłem kwestię związku między cłami a opodatkowaniem podatkiem VAT<sup>26</sup>. Należy bowiem zauważyć, że w ramach art. 204 kodeksu celnego jest jak najbardziej możliwe, że dług celny powstanie, nawet jeżeli dane towary opuściły Unię lub nigdy nie weszły do obiegu gospodarczego Unii<sup>27</sup>.

54. W niniejszej sprawie rząd niderlandzki twierdzi, że gdyby Trybunał stwierdził powstanie długu celnego na podstawie art. 204 kodeksu celnego, podatek VAT byłby należny, gdyż uważa on, że wspomniany w art. 204 kodeksu celnego „przywóz”, który powoduje powstanie długu celnego, jest tym samym co „przywóz towarów”, o którym mowa w art. 7 ust. 2 szóstej dyrektywy. Chwila, w której towary przestają być objęte procedurą celną, zbiega się z chwilą powstania długu celnego<sup>28</sup>. Idąc tym tokiem rozumowania, rząd grecki również uważa, że dług celny i podatek VAT są powiązane<sup>29</sup>.

55. Komisja twierdzi natomiast, że jeżeli w postępowaniu głównym unieważnienie zgłoszenia silnika, o którym tu mowa, do uszlachetnienia czynnego spowodowało, iż towar przestał być objęty procedurą składowania czasowego, należy uiścić podatek VAT, gdyż silnik nie jest już objęty jednym z uregulowań określonych w art. 16 szóstej dyrektywy. Dopóki towar objęty jest tym uregulowaniem, niezależnie od powstania długu celnego zgodnie z art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego, podatek VAT nie jest wymagalny. Zdaniem Komisji jeżeli dług celny powstaje wyłącznie na podstawie art. 204 kodeksu celnego, podatek VAT w przywozie nie jest wymagalny automatycznie.

#### 2. Związek między długiem celnym a podatkiem VAT

56. Przede wszystkim należy przeanalizować związek między długiem celnym a podatkiem VAT w świetle przepisów szóstej dyrektywy.

26 — Zobacz pkt 45 mojej opinii w postępowaniu, w którym zapadł wyrok z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-28/11.

27 — Ibidem, pkt 48.

28 — W tym kontekście rząd niderlandzki odwołuje się do pkt 44 ww. wyroku w sprawie Libereixim.

29 — Rząd czeski nie wypowiada się w tej kwestii.

57. Zaznaczam na wstępie, że fakt, iż dług celny powstały zgodnie z art. 204 kodeksu celnego stanowi dług celny „w przywozie”, nie implikuje wbrew temu, co twierdzi rząd niderlandzki, wymagalności podatku VAT w przywozie na mocy szóstej dyrektywy. W kodeksie celnym rozróżnia się bowiem dwie formy długu celnego: długu w przywozie i w wywozie<sup>30</sup>. Moim zdaniem ten czysto terminologiczny aspekt nie powinien mieć żadnego wpływu na ocenę prawną związku, jaki może istnieć między art. 204 kodeksu celnego a art. 7 i 10 szóstej dyrektywy.

58. W wersji pierwotnej z 1977 r. art. 10 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 77/388 miał następujące brzmienie (podkreślenie moje):

„Jeśli towary będące przedmiotem przywozu podlegają cłom, opłatom rolnym lub opłatom o równoważnym skutku ustanowionym w wyniku wspólnej polityki, państwa członkowskie mogą powiązać zdarzenie podatkowe i moment, w którym podatek staje się wymagalny, z wymaganiami ustanowionymi dla tych opłat”.

59. Natomiast w wersji wynikającej z dyrektywy 91/680/EWG<sup>31</sup>, która ma zastosowanie w niniejszej sprawie, art. 10 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 77/388 stanowi (podkreślenie moje)<sup>32</sup>:

„Jednakże w przypadku gdy przywożone towary podlegają opłatom celnym, opłatom rolnym lub opłatom o równoważnym skutku w ramach wspólnej polityki, zdarzenie podatkowe ma miejsce, a podatek staje się wymagalny z chwilą zaistnienia zdarzenia odnoszącego się do tych opłat wspólnotowych [oraz z chwilą wymagalności tych opłat]”.

60. Wydaje mi się zatem, że otwarta dla państw członkowskich w pierwotnej wersji szóstej dyrektywy opcja została zastąpiona wiążącym przepisem w dyrektywie 91/680, nawet jeżeli prace przygotowawcze nie dostarczają w tym względzie żadnych wyjaśnień. Jest to ważne rozróżnienie, które należy mieć na uwadze, analizując odnoszące się do tego orzecznictwo<sup>33</sup>. Nie można bowiem odnosić orzecznictwa dokonującego wykładni pierwotnej wersji do sytuacji, do których stosuje się zmiana wynikająca z dyrektywy 91/680, mająca zastosowanie w niniejszej sprawie<sup>34</sup>.

### 3. Sytuacja w niniejszej sprawie

61. W niniejszej sprawie należy posłużyć się analizą zaproponowaną przez Trybunał w postępowaniu, w którym zapadł wyrok w sprawie Profitube<sup>35</sup>.

62. Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy podatkowi VAT podlega przywóz towarów oraz dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.

63. W pierwszej kolejności należy zbadać, czy w okolicznościach takich jak te, których dotyczy postępowanie główne, miał miejsce przywóz w rozumieniu art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy.

30 — Zobacz art. 4 pkt 10 i 11 kodeksu celnego.

31 — Dyrektywa Rady z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, s. 1).

32 — Zależy zauważyć, że treść art. 10 ust. 3 akapit trzeci szóstej dyrektywy została powtórzona z kilkoma niewielkimi dostosowaniami o charakterze językowym w art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112.

33 — Odnosnie do związku między należnościami celnymi a podatkiem VAT w pierwotnej wersji szóstej dyrektywy zob. pkt 18 i 29 opinii rzecznika generalnego Jacobsa w sprawie C-343/89 Witzemann (wyrok z dnia 6 grudnia 1990 r.), Rec. s. I-4477.

34 — W tym kontekście zauważam, że w pkt 41 ww. wyroku w sprawie Harry Winston jest mowa, iż szósta dyrektywa „zezwała” państwom członkowskim na powiązanie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT w przywozie i jego wymagalności ze zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku uiszczenia należności celnych i ich wymagalnością. To prawda, że szósta dyrektywa VAT w wersji pierwotnej zezwalała na ten związek, ale od czasu zmiany wprowadzonej dyrektywą 91/680 moim zdaniem słuszniej byłoby posługiwać się wyrażeniem „zobowiązuje”.

35 — Wyrok z dnia 8 listopada 2012 r. w sprawie C-165/11, pkt 40 i nast.

64. Zgodnie z art. 7 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy „przywóz towaru” oznacza wprowadzenie do Wspólnoty towaru, który nie spełnia warunków określonych w art. 23 WE i 24 WE<sup>36</sup>. Artykuł 7 ust. 3 szóstej dyrektywy precyzuje natomiast, że w wypadku gdy towar taki zostaje po jego wprowadzeniu do Wspólnoty objęty jednym z uregulowań określonych w art. 16 ust. 1 część B lit. a)–d) tej dyrektywy, miejscem przywozu takiego towaru jest państwo członkowskie, na którego terytorium towar ten przestaje podlegać tym uregulowaniom.

65. W niniejszej sprawie rozpatrywany towar pochodzący z państwa trzeciego został objęty procedurą tranzytu zewnętrznego w jednym z państw członkowskich, a następnie procedurą uszlachetniania czynnego w drodze procedury zawieszającej, zanim został w końcu ponownie wywieziony.

66. Tym samym towar został objęty od chwili wprowadzenia na obszar Wspólnoty najpierw procedurą tranzytu zewnętrznego, a następnie procedurą uszlachetniania czynnego, o których mowa odpowiednio w art. 7 ust. 3 akapit pierwszy i art. 16 ust. 1 część B lit. c) szóstej dyrektywy. Jeżeli rozpatrywany towar nie przestał jeszcze podlegać tym procedurom w dniu ponownego wywozu, mimo że został fizycznie wprowadzony na terytorium Unii, nie można uznać, że stanowił on przedmiot „przywozu” w rozumieniu art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy<sup>37</sup>. Podobnie niewykonanie jednego z obowiązków, które wynikają ze skorzystania z procedury tranzytu zewnętrznego, nie odpowiada „przywózowi” w rozumieniu tego przepisu, niezależnie od faktu, że takie niewykonanie może powodować powstanie długu celnego na podstawie art. 204 kodeksu celnego.

67. W tym kontekście fakt, iż towar zmienił procedurę celną, nie może nadać mu statusu towaru przywiezionego, ponieważ obydwie omawiane procedury celne są wymienione w art. 7 ust. 3 szóstej dyrektywy<sup>38</sup>.

68. W konsekwencji ze względu na objęcie towaru, którego sprawa dotyczy, procedurami celnymi mającymi charakter zawieszający, a tym samym brak przywozu w okresie, kiedy miały miejsce okoliczności faktyczne sporu przed sądem odsyłającym, towar ten nie podlegał podatkowi VAT na mocy art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy.

69. Wykładnia ta jest zgodna z wcześniejszym orzecnictwem Trybunału dotyczącym przywozu i następującego po nim powstania zobowiązania z tytułu podatku VAT.

70. Przypominam, że podatek VAT nie był należny w sprawie Dansk Transport og Logistik<sup>39</sup>. Sprawa ta dotyczyła wprowadzenia papierosów na obszar celny Unii, ale papierosy te zostały natychmiast zajęte, a następnie zniszczone przez władze. Papierosy nie weszły więc do obiegu gospodarczego Unii i przywóz w rozumieniu szóstej dyrektywy nie miał miejsca.

71. Podatek VAT nie był też należny w sprawie British American Tobacco i Newman Shipping<sup>40</sup>. Należy jednak podkreślić, że ta sprawa dotyczyła towarów już umieszczonych w składzie celnym. Stąd pytanie zadane w tej sprawie nie dotyczyło art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy, którego przedmiotem jest zdefiniowanie pojęcia przywozu i którego dotyczy niniejsza sprawa, lecz pkt 1 tego artykułu, dotyczącego odpłatnej dostawy.

36 — Z art. 24 WE (obecnie art. 29 TFUE) wynika, że „[p]rodukty pochodzące z państw trzecich są uważane za będące w swobodnym obrocie w jednym z państw członkowskich, jeżeli dopełniono wobec nich formalności przywozowych oraz pobrano wszystkie wymagane cła i opłaty o skutku równoważnym w tym państwie członkowskim i jeżeli nie skorzystały z całkowitego lub częściowego zwrotu tych ceł lub opłat”.

37 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 9 lutego 2006 r. w sprawie C-305/03 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Zb.Orz. s. I-1213, pkt 41; ww. wyrok w sprawie Profitube, pkt 46.

38 — Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie Profitube, pkt 47.

39 — Wyrok z dnia 29 kwietnia 2010 r. w sprawie C-230/08, Zb.Orz. s. I-3799.

40 — Wyrok z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-435/03, Zb.Orz. s. I-7077.

72. Innej sytuacji dotyczyła sprawa Harry Winston<sup>41</sup>, a mianowicie przywozu, po którym nastąpiła kradzież dokonana w składzie celnym. W tej sprawie towary objęte procedurą składu celnego przestały jej podlegać w wyniku kradzieży. Tymczasem takie opuszczenie procedury celnej stanowi zdarzenie powodujące powstanie długu z tytułu podatku VAT, gdyż domniemywa się wprowadzenie do obiegu gospodarczego Unii.

73. Zakończę, odnosząc się do ustawodawstwa niderlandzkiego, które ma zastosowanie w postępowaniu głównym. Zaznaczam, że zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy o podatku obrotowym z dnia 28 czerwca 1968 r., w jej brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu głównym, „przywóz towarów” oznacza nie tylko przywóz do Niderlandów różnych towarów pochodzących z państw trzecich [zob. lit. a) i b)], lecz również „zakończenie procedury celnej w Niderlandach lub fakt, iż towary przestały być objęte w Niderlandach procedurą celną” [zob. lit. c)]. Ustawodawca wyraźnie więc uzupełnił wykaz zdarzeń powodujących powstanie zobowiązania z tytułu podatku VAT sytuacją określoną w lit. c). Ten wybór, który był możliwy na podstawie szóstej dyrektywy w jej wersji pierwotnej, a który był wymagany w następstwie zmiany wprowadzonej dyrektywą 91/680, wydaje mi się zgodny z wymogami aktualnego ustawodawstwa Unii, tak jak interpretuje je Trybunał.

74. Proponuję więc Trybunałowi, by na pytanie drugie odpowiedział, że wykładni szóstej dyrektywy, a w szczególności jej art. 7 ust. 3 akapit pierwszy, należy dokonywać w ten sposób, że podatek VAT w przywozie nie jest należny, jeżeli towary nie przestaną być objęte procedurą celną, nawet jeżeli dług celny powstał na podstawie art. 204 kodeksu celnego w konsekwencji niewykonania jednego z obowiązków, które wynikają ze skorzystania z procedury celnej, którą zostały objęte towary.

## V – Wnioski

75. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne przedstawione przez Hoge Raad der Nederlanden w sposób następujący:

- 1) Artykuły 203 i 204 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny, zmienionego rozporządzeniem (WE) nr 648/2005 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 kwietnia 2005 r., w związku z art. 859 pkt 2) lit. c) rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia nr 2913/92, zmienionego rozporządzeniem Komisji (WE) nr 2286/2003 z dnia 18 grudnia 2003 r., należy interpretować w ten sposób, że samo przekroczenie terminu tranzytu, wyznaczonego zgodnie z art. 356 ust. 1 rozporządzenia nr 2452/93, nie prowadzi do powstania długu celnego w wyniku usunięcia spod dozoru celnego w rozumieniu art. 203 rozporządzenia nr 2913/92, lecz do powstania długu celnego mającego za podstawę art. 204 tego rozporządzenia. Aby móc powoływać się na wyjątek przewidziany w art. 356 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93, zainteresowani powinni dostarczyć organom celnym wszelkich informacji pozwalających na wykazanie spełnienia wymaganych przesłanek.
- 2) 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku, zmienioną dyrektywą Rady 2004/66/WE z dnia 26 kwietnia 2004 r., a w szczególności jej art. 7 ust. 3 akapit pierwszy, należy interpretować w ten sposób, że podatek od wartości dodanej w przywozie nie jest należny, jeżeli towary nie przestaną być objęte procedurą celną, nawet jeżeli dług celny powstał na podstawie art. 204 rozporządzenia nr 2913/92, zmienionego rozporządzeniem 648/2005, w konsekwencji niewykonania jednego z obowiązków, które wynikają ze skorzystania z tej procedury celnej.

41 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Harry Winston.