



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 30 marca 2017 r.¹

Sprawa C-46/16

Valsts ieņēmumu dienests
uczestnik:
„LS Customs Services”, SIA

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Augstākā tiesa (sąd najwyższy, Łotwa)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Unia celna – Towary, które zostają usunięte spod nadzoru celnego podczas procedury tranzytu zewnętrznego na obszarze celnym Unii – Określenie wartości celnej – Warunki zastosowania metody wartości transakcyjnej – Sprzedaż w celu wywozu do państwa trzeciego – Ustalenie wartości celnej na podstawie danych dostępnych w Unii – Obowiązki organów celnych państw członkowskich dotyczące ustalania i uzasadniania

I. Wprowadzenie

1. W czasie, w którym w wielu miejscach znów mają miejsce rozważania o izolacji i ustanowieniu nowych barier, stosowanie prawa celnego, niezależnie od jego technicznego charakteru, stwarza okazję do zastanowienia się nad wartościami i celami wolnego handlu Światowej Organizacji Handlu i Unii Europejskiej. Te wartości i cele polegają na stworzeniu sprawiedliwego, jednolitego i neutralnego systemu celnego odpowiadającego w równej mierze potrzebom handlu światowego, przedsiębiorców i rodzimej gospodarki.

2. W tym systemie decydujące znaczenie ma obliczanie wartości celnej i powiązane z tym gwarancje proceduralne. Nawet tak sprawiedliwy system taryf celnych staje się bowiem bezskuteczny, gdy stanowiące jego podstawę obliczanie wartości celnej nie przebiega w sposób prawidłowy i uczciwy.

3. Niniejsze postępowanie nasuwa związane z tym różne pytania. Dotyczy ono sytuacji, w której podczas procedury tranzytu zewnętrznego na obszarze celnym Unii towar został usunięty spod dozoru celnego. Procedura tranzytu zewnętrznego pozwala na przewiezienie towarów sprzedawanych z jednego państwa trzeciego do innego państwa trzeciego między dwoma miejscami na obszarze Unii, przy czym towary te nie podlegają opłatom przywozowym. Jeżeli jednak towary nie przybędą do miejsca przeznaczenia, przyjmuje się, że zostały one usunięte spod dozoru celnego, a więc kontroli organów celnych² i tym samym przywiezione na obszar celny Unii, wskutek czego powstaje dług celny.

¹ Język oryginału: niemiecki.

² W przedmiocie pojęcia usunięcia spod dozoru celnego w rozumieniu kodeksu celnego zob. wyrok z dnia 12 czerwca 2014 r., SEK Zollagentur (C-75/13, EU:C:2014:1759, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

4. W tym kontekście jest przedkładany Trybunałowi Sprawiedliwości wniosek o udzielenie odpowiedzi na pytanie, jak w takiej sytuacji należy obliczać wartość celną danych towarów, które pierwotnie nie zostały sprzedane w celu wywozu na obszar celny Unii, lecz w celu wywozu do państwa trzeciego.

5. Ponadto sąd odsyłający zwraca się do Trybunału o udzielenie wyjaśnień w przedmiocie zakresu obowiązków organów celnych państw członkowskich dotyczących ustalania i uzasadniania w odniesieniu do metody mającej zastosowanie do określania wartości celnej.

II. Ramy prawne

A. Prawo WTO

1. GATT 1994

6. Artykuł VII ust. 2 lit. a) i b) Układu ogólnego w sprawie taryf celnych i handlu z 1994 r. (zwanego dalej „GATT”)³ stanowi, co następuje:

„2.

- a) Wartość celna na towary importowane powinna być oparta na faktycznej wartości importowanego towaru, dla którego ustala się cło, lub na rzeczywistej wartości podobnego towaru; nie powinna być natomiast oparta na wartości towarów pochodzenia krajowego lub na wartościach określonych w sposób dowolny lub fikcyjny.
- b) »Wartość rzeczywistą« powinna stanowić cena, za którą, w czasie i miejscu określonym przez legislację kraju importującego, taki sam lub podobny towar jest sprzedawany lub oferowany do sprzedaży w normalnym obrocie handlowym w warunkach pełnej konkurencji [...]”.

2. Porozumienie w sprawie wartości celnej GATT

7. Zgodnie z preambułą Porozumienia w sprawie stosowania artykułu VII GATT (zwanego dalej „porozumieniem w sprawie wartości celnej GATT”)⁴ zasadniczą podstawą wartości celnej zgodnie z tym porozumieniem jest wartość transakcyjna według definicji w jego art. 1. Ponadto preambuła wyjaśnia, że jeżeli wartości celnej nie można ustalić zgodnie z postanowieniami art. 1, powinna ona zostać ustalona w oparciu o wartość transakcyjną identycznych lub podobnych przywożonych towarów. Gdyby również to nie było możliwe, przewidziane są różne dalsze metody ustalania wartości celnej.

8. Artykuł 1 ust. 1 porozumienia w sprawie wartości celnej GATT ma następujące brzmienie:

„1. Wartością celną przywożonych towarów jest wartość transakcyjna, to znaczy cena faktycznie zapłacona lub należna za towary, wtedy gdy zostały one sprzedane w celu wywozu do kraju przywozu [...]”.

3 Układ ogólny w sprawie taryf celnych i handlu z 1994 r. (GATT). Układ ten został zawarty w załączniku 1A do Porozumienia ustanawiającego Światową Organizację Handlu (WTO) podpisanego w Marrakeszu w dniu 15 kwietnia 1994 r. i zatwierdzonego decyzją Rady 94/800/WE z dnia 22 grudnia 1994 r. dotyczącą zawarcia w imieniu Wspólnoty Europejskiej w dziedzinach wchodzących w zakres jej kompetencji, porozumień, będących wynikiem negocjacji wielostronnych w ramach Rundy Urugwajskiej (1986–1994) (Dz.U. 1994, L 336, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 11, t. 21, s. 80). Przywołany tutaj przepis pochodzi z układu ogólnego GATT z 1947 r., który został przejęty do GATT z 1994 r.

4 Dz.U. 1994, L 336, s. 119.

9. Artykuł 2 ust. 1 lit. a) porozumienia w sprawie wartości celnej GATT stanowi:

„1.

a) Jeśli wartość celna towarów przywożonych nie może być ustalona na mocy postanowień artykułu 1, za wartość celną przyjmuje się wartość transakcyjną identycznych towarów sprzedawanych na eksport do tego samego kraju przywozu [...]”.

10. Artykuł 3 ust. 1 lit. a) porozumienia w sprawie wartości celnej GATT brzmi:

„1.

a) Jeśli wartość celna towarów przywożonych nie może być ustalona na podstawie postanowień artykułów 1 i 2, za wartość celną przyjmuje się wartość transakcyjną podobnych towarów sprzedawanych na eksport do tego samego kraju przywozu [...]”.

11. Zgodnie z art. 6 ust. 1 lit. b) porozumienia w sprawie wartości celnej GATT:

„Wartość celna towarów przywożonych ustalona na podstawie postanowień niniejszego artykułu opierać się będzie na wartości kalkulowanej. Wartość kalkulowana będzie sumą:

[...]

b) kwoty na zyski i koszty ogólne równej kwocie zazwyczaj uzyskiwanej przy sprzedaży towarów tego samego gatunku lub rodzaju, co towary, dla których ustalana jest wartość celna, przez producentów w kraju eksportu przy eksporcie do kraju przywozu”.

12. Artykuł 7 ust. 1 i 2 lit. e) i g) porozumienia w sprawie wartości celnej GATT stanowi, co następuje:

„1. Jeśli wartość celna towarów przywożonych nie może być ustalana zgodnie z postanowieniami artykułów od 1 do 6, wartość taka będzie ustalana w inny rozsądny sposób zgodny z zasadami i ogólnymi postanowieniami niniejszego porozumienia i artykułu VII GATT 1994 i na podstawie danych dostępnych w kraju przywozu.

2. Zgodnie z postanowieniami niniejszego artykułu wartość celna nie może być ustalona na podstawie:

[...]

e) ceny, po której towary są eksportowane do kraju innego niż kraj przywozu;

[...]

g) arbitralnych lub fikcyjnych wartości”.

B. Prawo Unii

1. Kodeks celny

13. Zgodnie z art. 4 pkt 13 Wspólnotowego kodeksu celnego (zwanego dalej „kodeksem celnym [Unii]” lub „KC”)⁵ dozór celny w rozumieniu kodeksu celnego oznacza „ogólne działania prowadzone przez organy celne w celu zapewnienia przestrzegania przepisów prawa celnego oraz, w razie potrzeby, innych przepisów mających zastosowanie do towarów znajdujących się pod dozorem celnym”.

14. Zgodnie z art. 37 ust. 1 i 2 KC „towary wprowadzone na obszar celny Wspólnoty podlegają od chwili ich wprowadzenia dozorowi celnemu [...]” i „mogą podlegać kontroli celnej”. Towary niewspólnotowe „pozostają pod dozorem celnym [...] aż do [...] ich powrotnego wywozu [...]”.

15. Artykuł 6 ust. 1 i 3 KC stanowi:

„1. Jeżeli osoba występuje z wnioskiem do organów celnych o wydanie decyzji wymagającej zastosowania przepisów prawa celnego, dostarcza tym organom wszelkie dane oraz dokumenty niezbędne do jej podjęcia.

[...]

3. Do decyzji pisemnych, które są decyzjami odmownymi lub które miałyby konsekwencje niekorzystne dla osób, których dotyczą, organy celne dołączają uzasadnienie oraz wzmiankę o możliwości odwołania przewidzianej w art. 243”.

16. Artykuł 12 KC ma następujące brzmienie:

„1. Organy celne wydają, na pisemny wniosek i w sposób określony zgodnie z procedurą komitetu, wiążące informacje taryfowe lub wiążące informacje dotyczące pochodzenia.

2. Wiążąca informacja taryfowa lub wiążąca informacja dotycząca pochodzenia zobowiązuje organy celne wobec osoby, na którą wystawiono informację, jedynie w zakresie, odpowiednio, klasyfikacji taryfowej lub określenia pochodzenia towaru.

[...] [okres ważności, warunki, nieważność]”.

17. Artykuł 14 stanowi, co następuje:

„Do celów stosowania przepisów prawa celnego każda osoba pośrednio lub bezpośrednio uczestnicząca w operacjach dokonywanych w ramach wymiany towarowej dostarcza organom celnym, na ich żądanie i w ewentualnie wyznaczonym terminie, wszelkie dokumenty i informacje, w jakiegokolwiek formie, jak również udziela im wszelkiej niezbędnej pomocy”.

⁵ Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 4, s. 307), w brzmieniu zmienionym rozporządzeniem Rady (WE) nr 1186/2009 z dnia 16 listopada 2009 r. (Dz.U. 2009, L 324, s. 23). Rozporządzenie nr 2913/92 pierwotnie miało zostać uchylone i zastąpione rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 450/2008 z dnia 23 kwietnia 2008 r. ustanawiającym Wspólnotowy kodeks celny (zmodernizowany kodeks celny) (Dz.U. 2008, L 145, s. 1), które jednak ze względu na brak przepisów wykonawczych nigdy nie znalazło w pełni zastosowania. Rozporządzenie nr 450/2008 zostało uchylone rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającym Kodeks Celnny Unii (Dz.U. 2013, L 269, s. 1). To ostatnie rozporządzenie stosuje się jednak dopiero od 2013 r. lub 2016 r., w związku z czym w niniejszej sprawie zastosowanie znajduje w każdym razie jeszcze rozporządzenie nr 2913/92.

18. Artykuł 29 ust. 1 KC jest sformułowany w sposób następujący:

„1. Wartością celną przywożonych towarów jest wartość transakcyjna, to znaczy cena faktycznie zapłacona lub należna za towary, wtedy gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Wspólnoty, ustalana, o ile jest to konieczne, na podstawie art. 32 i 33, pod warunkiem że:

- a) nie istnieją ograniczenia w dysponowaniu lub użytkowaniu towarów przez kupującego inne niż ograniczenia, które:
 - są nakładane lub wymagane przez prawo bądź przez władze publiczne we Wspólnocie,
 - ograniczają obszar geograficzny, na którym towary mogą być odsprzedane,
 - nie mają istotnego wpływu na wartość towarów;
- b) sprzedaż lub cena nie są uzależnione od warunków lub świadczeń, których wartość, w odniesieniu do towarów, dla których ustalana jest wartość celna, nie może zostać ustalona;
- c) jakakolwiek część dochodu z odsprzedaży, dyspozycji lub późniejszego użytkowania towarów przez nabywcę nie przypada bezpośrednio lub pośrednio sprzedającemu, chyba że zgodnie z art. 32 może zostać dokonana odpowiednia korekta, i
- d) kupujący i sprzedawca nie są ze sobą powiązani lub też, w przypadkach gdy są powiązani, wartość transakcyjna może, zgodnie z ust. 2, być zaakceptowana na potrzeby celne”.

19. Artykuł 30 KC stanowi:

„1. Jeżeli wartość celna nie może zostać ustalona na podstawie art. 29, ustala się ją, stosując w kolejności lit. a), b), c) i d) ustępu 2, aż do pierwszej litery, na podstawie której będzie mogła zostać ustalona, z wyjątkiem przypadku, gdy porządek stosowania lit. c) i d) zostanie zmieniony na wniosek zgłaszającego; to jest tylko wtedy, gdy taka wartość celna nie może zostać ustalona na podstawie konkretnej litery, to znaczy, że mogą być zastosowane przepisy następnej litery według kolejności ustalonej zgodnie z tym ustępem.

2. Wartością celną ustalaną na podstawie niniejszego artykułu jest:

- a) wartość transakcyjna identycznych towarów sprzedanych w celu wywozu do Wspólnoty i wywiezionych w tym samym lub w zbliżonym czasie co towary, dla których ustalana jest wartość celna;
- b) wartość transakcyjna podobnych towarów sprzedanych w celu wywozu do Wspólnoty i wywiezionych w tym samym lub w zbliżonym czasie co towary, dla których ustalana jest wartość celna;
- c) wartość oparta na cenie jednostkowej, po jakiej towary przywożone lub towary identyczne bądź podobne sprzedawane są we Wspólnocie w największych zbiorczych ilościach osobom niepowiązanym ze sprzedawcami;
- d) wartość kalkulowana, która jest sumą:
 - kosztów lub wartości materiałów i produkcji bądź innych procesów zastosowanych przy wytworzeniu przywożonych towarów;

- kwoty zysku i kosztów ogólnych równych kwocie zwyczajowo wliczanej w cenę sprzedaży towarów tego samego gatunku lub rodzaju jak te, dla których ustalana jest wartość celna, wytworzonych przez producentów z kraju wywozu na eksport do Wspólnoty;
- kosztów lub wartości elementów wymienionych w art. 32 ust. 1 lit. e).

[...]”.

20. Artykuł 31 KC ma następujące brzmienie:

„1. Jeżeli wartość celna przywożonych towarów nie może być ustalona na podstawie art. 29 i 30, jest ona ustalana na podstawie danych dostępnych we Wspólnocie, z zastosowaniem odpowiednich środków zgodnych z zasadami i ogólnymi przepisami:

- porozumienia w sprawie stosowania art. VII Układu ogólnego w sprawie taryf celnych i handlu z 1994 r.,
- artykułu VII Układu ogólnego w sprawie taryf celnych i handlu z 1994 r.,
- przepisów niniejszego rozdziału.

2. Wartość celna ustalana z zastosowaniem ust. 1 nie może być określana na podstawie:

- a) ceny sprzedaży na obszarze Wspólnoty towarów wytworzonych we Wspólnocie;
- b) systemu polegającego na przyjmowaniu na potrzeby celne wyższej z dwóch alternatywnych wartości;
- c) ceny towarów na rynku wewnętrznym kraju wywozu;
- d) kosztów produkcji innych niż wartość kalkulowana, która została ustalona dla identycznych lub podobnych towarów na podstawie art. 30 ust. 2 lit. d);
- e) cen na wywóz do kraju niebędącego częścią obszaru celnego Wspólnoty;
- f) minimalnych wartości celnych, lub
- g) arbitralnych lub nieprawdziwych wartości”.

21. Zgodnie z art. 91 ust. 1 lit. a) KC:

„1. Procedura tranzytu zewnętrznego pozwala na przemieszczanie z jednego do drugiego miejsca znajdującego się na obszarze celnym Wspólnoty:

- a) towarów niewspólnotowych, niepodlegających w tym czasie należnościom celnym przywozowym i innym opłatom ani środkom polityki handlowej”.

22. Artykuł 92 ust. 1 KC stanowi, co następuje:

„1. Procedura tranzytu zewnętrznego zostaje zakończona, a obowiązki zobowiązanego spełnione, gdy towary objęte tą procedurą i właściwe dokumenty zostaną przedstawione, zgodnie z przepisami tej procedury, w urzędzie celnym przeznaczenia”.

23. Artykuł 94 KC brzmi następująco:

„1. Podstawowy [główny] zobowiązany składa zabezpieczenie w celu zapewnienia pokrycia długu celnego i innych opłat ponoszonych w odniesieniu do towaru.

2. Zabezpieczenie jest:

- a) gwarancją pojedynczą obejmującą jedną operację tranzytu; lub
- b) gwarancją generalną obejmującą pewną liczbę operacji tranzytu, jeżeli podstawowy [główny] zobowiązany uzyskał zezwolenie organów celnych państwa członkowskiego, w którym ma siedzibę na złożenie tego typu zabezpieczenia.

[...]

4. Osoby, które spełniają wymagania organów celnych w zakresie podwyższonych standardów wiarygodności, mogą uzyskać pozwolenie na złożenie gwarancji generalnej w obniżonej kwocie lub mogą zostać zwolnione z obowiązku złożenia zabezpieczenia.

[...]”.

24. Artykuł 95 ust. 1 KC stanowi, co następuje:

„1. Z wyjątkiem przypadków określanych, w zależności od potrzeb, zgodnie z procedurą komitetu, nie składa się zabezpieczenia przy:

[wyłączenia]”.

25. Artykuł 96 ust. 1 KC stanowi:

„1. Główny zobowiązany jest osobą uprawnioną do korzystania z procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego. Jest on odpowiedzialny za:

- a) przedstawienie w wyznaczonym terminie w urzędzie celnym przeznaczenia towarów w nienaruszonym stanie i z zachowaniem środków zastosowanych przez organy celne w celu zapewnienia tożsamości towarów,
- b) przestrzeganie przepisów procedury tranzytu wspólnotowego”.

26. Artykuł 192 ust. 1 KC jest sformułowany następująco:

„1. Jeżeli prawodawstwo celne przewiduje obowiązek złożenia zabezpieczenia i z zastrzeżeniem szczególnych przepisów procedury tranzytu określonych zgodnie z procedurą komitetu, organy celne wyznaczają kwotę tego zabezpieczenia w wysokości równej:

- dokładnej kwocie długu celnego lub długów celnych, gdy kwota ta może zostać dokładnie obliczona przy przyjmowaniu zabezpieczenia;
- w pozostałych przypadkach – oszacowanej przez organy celne maksymalnej kwocie powstałego lub mogącego powstać długu celnego.

[...]”.

27. Zgodnie z art. 203 KC:

„1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku

– usunięcia spod dozoru celnego towaru podlegającego należnościom przywozowym.

[...]

3. Dłużnikiem są:

[...]

– odpowiednio osoba zobowiązana do wykonania obowiązków wynikających z czasowego składowania towaru lub wynikających ze stosowania procedury celnej, którą towar ten został objęty”.

28. Artykuł 220 ust. 2 lit. b) KC stanowi:

„2. Z wyjątkiem przypadków [...] zaksięgowania retrospektywnego nie dokonuje się, gdy:

[...]

b) kwota należności prawnie należnych zgodnie z przepisami prawa nie została zaksięgowana w następstwie błędu samych organów celnych, który to błąd nie mógł zostać w racjonalny sposób wykryty przez osobę zobowiązaną do uiszczenia należności działającą w dobrej wierze i przestrzegającą przepisów obowiązujących w zakresie zgłoszenia celnego.

[...]”.

2. Rozporządzenie nr 2454/93

29. Artykuł 147 ust. 1 rozporządzenia nr 2454/93⁶ jest sformułowany następująco:

„1. Do celów art. 29 kodeksu fakt, że towary będące przedmiotem sprzedaży zostały zgłoszone do swobodnego obrotu, uważa się za wystarczającą wskazówkę, że zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Wspólnoty. W przypadku kolejnych sprzedaży dokonanych przed określeniem wartości celnej wskazówka ta obowiązuje jedynie w odniesieniu do ostatniej sprzedaży, która doprowadziła do wprowadzenia towarów na obszar celny Wspólnoty lub sprzedaży na obszarze celnym Wspólnoty przed dopuszczeniem towarów do swobodnego obrotu.

Deklarując cenę sprzedaży, która odnosi się do sprzedaży mającej miejsce przed ostatnią sprzedażą, na podstawie której towary zostały wprowadzone na obszar celny Wspólnoty, należy, zgodnie z wymogami organów celnych, wykazać, że taka sprzedaż towarów została dokonana w celu wywozu na ten obszar celny.

[...]”.

⁶ Rozporządzenie Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiające przepisy wykonawcze do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1993, L 253, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 6, s. 3), w brzmieniu zmienionym rozporządzeniem Komisji (UE) nr 1063/2010 z dnia 18 listopada 2010 r. (Dz.U. 2010, L 307, s. 1).

30. Artykuł 151 rozporządzenia nr 2454/93 jest przepisem wykonawczym do art. 30 ust. 2 lit. b) KC i ust. 3 tego przepisu stanowi:

„3. Jeżeli, stosując przepisy niniejszego artykułu, stwierdzono istnienie dwóch lub większej liczby wartości transakcyjnych towarów podobnych, to dla ustalenia wartości celnej przywożonych towarów przyjmuje się najniższą wartość transakcyjną”.

III. Stan faktyczny i postępowanie główne

31. W dniu 2 czerwca 2011 r. spółka SIA LS Customs Services (zwana dalej „LSCS”) złożyła w łotewskim urzędzie celnym Rīgas brīvostas MKP jako główny zobowiązany zgłoszenie celne dotyczące tranzytu towarów (rowerów dziecięcych i części do nich) w procedurze zewnętrznego tranzytu z Chińskiej Republiki Ludowej do Federacji Rosyjskiej przez obszar Unii Europejskiej. W otrzymanym przez władze zgłoszeniu tranzytowym wskazano jako urząd celny łotewski „Terehovas MKP”.

32. Ponieważ towary, których dotyczy zgłoszenie, nie zostały przedstawione w tym urzędzie, LSCS nie mogła przedstawić dowodu zakończenia procedury tranzytu. Dlatego łotewski organ podatkowy uznał, że procedura tranzytu nie została zakończona i nie zostały wykonane obowiązki dysponenta tej procedury. Tym samym towar został usunięty spod dozoru celnego i powstał dług celny obciążający LSCS. W konsekwencji w pierwotnej decyzji z dnia 12 września 2011 r. i ostatecznej decyzji z dnia 8 listopada 2011 r. (zwanej dalej „sporną decyzją”) łotewski organ podatkowy zobowiązał LSCS do zapłaty ceł, ceł antidumpingowych i VAT od towarów, których dotyczyło zgłoszenie.

33. Jeżeli chodzi o wartość celną tych towarów, to łotewski organ podatkowy był zdania, że art. 29 KC nie ma zastosowania, ponieważ dane towary nie zostały sprzedane w celu wywozu na obszar celny Wspólnoty, lecz w celu wywozu do Federacji Rosyjskiej. Dlatego w celu ustalenia wartości celnej towarów, których dotyczyło zgłoszenie, łotewski organ celny nie oparł się na ich wartości transakcyjnej. Ponadto organ podatkowy był zdania, że nie dysponował informacjami niezbędnymi do ustalenia wartości celnej przy zastosowaniu metod przewidzianych w art. 30 KC. Dlatego organ ten ustalił wartość celną na podstawie art. 31 KC, opierając się na danych dostępnych w Unii.

34. W związku ze skargą LSCS w wyroku z dnia 23 sierpnia 2012 r. Administratīvā rajona tiesa (rejonowy sąd administracyjny, Łotwa) uchylił sporną decyzję z powodu braków w uzasadnieniu. W dniu 10 czerwca 2014 r. Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny, Łotwa) utrzymał ten wyrok w mocy, ponieważ ani pierwotna decyzja, ani sporna decyzja nie podawały informacji, na podstawie których została obliczona wartość celna spornych towarów. Ponadto nie zostało również uzasadnione, dlaczego nie było możliwe ustalenie danych, na podstawie których mogła zostać zastosowana inna metoda ustalania wartości celnej niż metoda przewidziana w art. 31 KC. Tym samym łotewski organ podatkowy uniemożliwił LSCS dochodzenie jej praw w postępowaniu administracyjnym i sądowym.

35. Od tego wyroku łotewski organ podatkowy wniósł środek odwoławczy do Augstākā tiesa (sądu najwyższego, Łotwa).

IV. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i postępowanie przed Trybunałem

36. Sąd odsyłający uważa, że rozwiązanie sporu w postępowaniu głównym zależy od wykładni prawa Unii i w związku z tym postanowieniem z dnia 21 stycznia 2016 r. zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy art. 29 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny należy interpretować w ten sposób, że metoda określona we wspomnianym artykule ma także zastosowanie w sytuacji, gdy przywóz towarów i ich dopuszczenie do swobodnego obrotu na obszarze celnym Wspólnoty są skutkiem tego, że w toku procedury tranzytu towary te zostały usunięte spod dozoru celnego, przy czym podlegały one należnościom przywozowym i nie zostały sprzedane w celu wywozu na obszar celnym Wspólnoty, ale w celu wywozu [poza terytorium] Wspólnoty?
- 2) Czy wyrażenie »w kolejności« zawarte w art. 30 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny w związku z prawem do dobrej administracji zapisanym w art. 41 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej i z zasadą uzasadniania aktów administracyjnych należy interpretować w ten sposób, że, aby stwierdzić, iż zastosowanie ma metoda wymieniona w art. 31, organ celny jest zobowiązany do wskazania w każdym akcie administracyjnym, z jakich względów w okolicznościach danej sprawy nie mogą być zastosowane określone w art. 29 lub art. 30 metody ustalania wartości celnej towarów?
- 3) Czy wówczas gdy organ celny odmawia zastosowania metody przewidzianej w art. 30 ust. 2 lit. a) kodeksu celnego, jest wystarczające, by wskazał, że nie posiada właściwych informacji, czy też jest zobowiązany do ustalenia ich u producenta?
- 4) Czy organ celny jest zobowiązany do uzasadnienia, z jakich względów nie są stosowane metody przewidziane w art. 30 ust. 2 lit. c) i d) kodeksu celnego, gdy określa cenę towarów podobnych na podstawie art. 151 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93?
- 5) Czy organ celny jest zobowiązany do podania w swej decyzji wyczerpującego uzasadnienia, z którego wynika, jakie dane są dostępne we Wspólnocie w rozumieniu art. 31 kodeksu celnego, czy też może to uzasadnienie przedstawić w późniejszym czasie przed sądem poprzez wskazanie szczegółowych dowodów?”.

37. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie zostały przedstawione przez LSCS, rząd łotewski i Komisję Europejską.

V. Ocena

38. Pięć pytań Augstākā tiesa (sądu najwyższego) dotyczy dwóch aspektów obowiązków organów celnych państw członkowskich: po pierwsze, chodzi o określenie wartości celnej towaru, w szczególności o przesłanki zastosowania metody transakcyjnej (w tym względzie zob. najpierw śródtytuł A). Po drugie, powstaje kwestia obowiązków organów celnych dotyczących ustalania i uzasadniania przy ustalaniu wartości celnej (w tym względzie następnie śródtytuł B).

A. W przedmiocie przesłanek zastosowania metody transakcyjnej na podstawie art. 29 KC

39. W pytaniu pierwszym sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy metoda transakcyjna określona w art. 29 KC ma zastosowanie również w sytuacji, gdy towary pierwotnie nie zostały sprzedane w celu wywozu do Unii, lecz w celu wywozu do państwa trzeciego, jednakże następnie zostały usunięte spod dozoru celnego podczas procedury tranzytu zewnętrznego na obszarze celnym Unii.

40. Aby udzielić odpowiedzi na te pytania, należy najpierw wyjaśnić, w jakim zakresie zastosowanie metody transakcyjnej wymaga, by cena transakcyjna odpowiadała cenie sprzedaży w celu wywozu na obszar celny Unii (w tym względzie najpierw śródtytuł 1). Następnie należy zbadać, czy ma znaczenie fakt, iż dług celny powstaje w wyniku usunięcia danych towarów spod dozoru celnego podczas procedury tranzytu zewnętrznego. W tym kontekście należy przeanalizować argumentację LSCS, zgodnie z którą ustalenie zabezpieczenia, które należy złożyć w zakresie procedury tranzytu zewnętrznego, decyduje o późniejszym ustaleniu wartości celnej (w tym względzie następnie śródtytuł 2).

1. W przedmiocie kryterium „sprzedaży w celu wywozu na obszar celny Unii”

41. Czy określona w art. 29 KC metoda transakcyjna może mieć zastosowanie do ustalania wartości celnej również w sytuacji, gdy cena transakcyjna nie odpowiada cenie sprzedaży w celu wywozu na obszar celny Unii, lecz cenie sprzedaży w celu wywozu do państwa trzeciego?

42. Przeciwno temu przemawia, po pierwsze, brzmienie art. 29 KC, zgodnie z którym „wartość[cią] transakcyjn[ą] [jest] cena faktycznie zapłacona lub należna za towary wtedy, gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny [Unii]”^{7,8}. Według Trybunału należy zatem ustalić w chwili sprzedaży, że towary pochodzące z państwa trzeciego zostaną skierowane na obszar celny Unii⁹. Ta zasada jest również zakotwiczona w art. 147 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia nr 2454/93, zgodnie z którym deklarując cenę sprzedaży, która odnosi się do sprzedaży mającej miejsce przed ostatnią sprzedażą, należy wykazać, że taka transakcja została dokonana w celu wywozu na obszar celny Unii.

43. Po drugie, również z systematyki oraz ratio legis przepisów dotyczących ustalania wartości celnej w art. 29–31 KC wynika, że do obliczania wartości celnej może być wykorzystywana tylko cena sprzedaży w celu wywozu na obszar celny Unii.

44. Z tych przepisów i leżących u ich podstaw przepisów kodeksu wartości celnej GATT wynika, że wartość transakcyjna powinna mieć możliwie jak najszersze zastosowanie do ustalania wartości celnej¹⁰. Potwierdza to nie tylko preambuła kodeksu wartości celnej GATT, lecz również fakt, iż alternatywne metody określania wartości celnej mają zastosowanie tylko wtedy, gdy wartość celna nie może zostać określona w oparciu o wartość transakcyjną¹¹. W związku z tym Trybunał wyjaśnił, że wobec priorytetu wartości transakcyjnej przesłanki stosowania tej metody nie mogą być interpretowane zbyt wąsko¹².

7 Wyróżnienie moje.

8 Zobacz odpowiednio również art. 1 ust. 1 porozumienia w sprawie wartości celnej GATT, zgodnie z którym wartością transakcyjną jest „cena faktycznie zapłacona lub należna za towary przy sprzedaży eksportowej do kraju przywozu” (wyróżnienie moje).

9 Wyroki: z dnia 6 czerwca 1990 r., Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237, pkt 11); z dnia 28 lutego 2008 r., Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, pkt 28).

10 Podobnie również Trybunał w wyroku z dnia 19 października 2000 r., Sommer (C-15/99, EU:C:2000:574, pkt 22), zgodnie z którym „w systemie ustanowionym” przez kodeks celny (wówczas odpowiednio rozporządzenie nr 1224/80), „wartość transakcyjna» stanowi podstawę ustalania wartości celnej”. W przedmiocie konieczności wykładni prawa celnego Unii zgodnie z GATT zob. moja opinia w sprawie The International Association of Independent Tanker Owners i in. (C-308/06, EU:C:2007:689, pkt 107 i przytoczone tam orzecznictwo).

11 Wyrok z dnia 12 grudnia 2013 r., Christodoulou i in. (C-116/12, EU:C:2013:825, pkt 41–43).

12 Zobacz w przedmiocie sprzedaży w art. 29 ust. 1 KC wyrok z dnia 12 grudnia 2013 r., Christodoulou i in. (C-116/12, EU:C:2013:825, pkt 45).

45. Niemniej jednak z wymienionych przepisów i znów leżącego u ich podstaw art. VII GATT wynika również, że wartość celna musi odpowiadać „faktycznej wartości” przywożonych towarów. Dlatego wartość celna może mieć zastosowanie do ustalania wartości celnej tylko w takim zakresie, w jakim można przyjąć, że odzwierciedla ona rzeczywistą wartość gospodarczą przywożonego towaru, a także uwzględnia ogół części składowych tego towaru, które mają wartość gospodarczą¹³.

46. Tak nie jest w przypadku ceny ustalonej lub wynegocjowanej nie w celu wywozu towaru na obszar celny Unii, lecz w celu wywozu towaru do państwa trzeciego. Cena towaru w określonej strefie celnej odpowiada bowiem sytuacji na rynku w tej strefie¹⁴ i tym samym stanowi element, który wpływa na gospodarczą wartość towaru: jeżeli rower dziecięcy, tak jak w niniejszej sprawie, kosztuje w przypadku eksportu z Chin do Rosji 3,90 EUR, to jeszcze długo nie oznacza to, że w przypadku eksportu do Unii towar ten zostałby sprzedany po tej samej cenie.

47. Dlatego również teoretyczna „normalna cena” brukselskiej konwencji w sprawie wartości celnej, która do chwili wprowadzenia metody transakcyjnej służyła jako podstawa ustalania „faktycznej wartości” zgodnie z art. VII GATT¹⁵, była ceną *importowanego towaru w miejscu przemieszczenia na odpowiedni obszar celny*. W żadnym razie nie chodziło natomiast o cenę towarów zagranicznych, eksportowanych do innych krajów jako krajów przeznaczenia¹⁶. Dzisiejszy system pozostaje zobowiązany tą zasadą „normalnej” lub „prawidłowej” wartości w takim zakresie, w jakim wartość transakcyjna przywożonego towaru ma zasadniczo, jednakże właśnie pod pewnymi warunkami, zastosowanie do ustalania wartości celnej.

48. Jeżeli warunki te nie są spełnione, wartość celna musi być ustalana na podstawie wartości transakcyjnej identycznych lub podobnych towarów przywożonych, lub przy pomocy różnych innych metod. Stosowne przepisy potwierdzają, jak kluczowe znaczenie ma przy ustalaniu wartości celnej kryterium sprzedaży w celu wywozu na dany obszar celny: i tak musi chodzić o identyczne lub podobne towary, które są sprzedawane *w celu wywozu do tego samego kraju przywozu* (porozumienie w sprawie wartości celnej GATT)¹⁷ lub *w celu wywozu do Unii* (kodeks celny Unii)¹⁸. Również podstawą wartości celnej, która w braku takich wartości referencyjnych jest obliczana przy pomocy innych możliwych metod, nie może być w żadnym razie cena wywozowa towarów dla *kraju innego niż kraj przywozu* (porozumienie w sprawie wartości celnej GATT)¹⁹ lub dla *kraju, który nie należy do obszaru celnego Unii* (kodeks celny Unii)²⁰.

49. Zatem uznanie ceny sprzedaży w celu wywozu do państwa trzeciego za cenę transakcyjną w rozumieniu art. 29 KC byłoby sprzeczne również z celem unijnych uregulowań dotyczących obliczania wartości celnej. Uregulowania unijne dotyczące obliczania wartości celnej mają bowiem na celu ustanowienie sprawiedliwego, jednolitego i bezstronnego systemu, wykluczającego stosowanie

13 Wyroki: z dnia 16 listopada 2006 r., Compaq Computer International Corporation (C-306/04, EU:C:2006:716, pkt 30); z dnia 15 lipca 2010 r., Gaston Schul (C-354/09, EU:C:2010:439, pkt 29); z dnia 12 grudnia 2013 r., Christodoulou i in. (C-116/12, EU:C:2013:825, pkt 40).

14 Zobacz w tym względzie L. Krockauer, *Zollwert*, 3. Auflage, Frankfurt am Main, Verlag für Wirtschaft und Verwaltung, 1974, s. 24.

15 Konwencja brukselska w sprawie wartości celnej towarów została podpisana w dniu 15 grudnia 1950 r. i jej zasady zostały przejęte do prawa wspólnotowego na mocy rozporządzenia Rady nr 803/68 z dnia 27 czerwca 1968 r. w sprawie wartości celnej towarów (Dz.U. 1968, L 148, s. 6). Konwencja ta została zastąpiona w 1979 r. przez wynegocjowane w ramach Rundy Tokijskiej Porozumienie w sprawie stosowania art. VII Układu ogólnego w sprawie taryf celnych i handlu (Dz.U. 1980, L 71, s. 1, 107), które wprowadziło metodę transakcyjną jako podstawę ustalania wartości celnej i zostało implementowane do prawa wspólnotowego na mocy rozporządzenia Rady nr 1224/80 z dnia 28 maja 1980 r. w sprawie wartości celnej towarów (Dz.U. 1980, L 134, s. 1).

16 Zobacz w tym względzie L. Krockauer, *op.cit.*, s. 24, 41.

17 Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i art. 3 ust. 1 lit. a) porozumienia w sprawie wartości celnej GATT.

18 Artykuł 30 ust. 2 lit. a) i b) KC.

19 Artykuł 7 ust. 2 lit. e) porozumienia w sprawie wartości celnej GATT. Zobacz także art. 6 ust. 1 lit. b) porozumienia w sprawie wartości celnej GATT, zgodnie z którym, jeżeli wartość celna opiera się na wartości kalkulowanej będącej sumą różnych czynników, kwota na zyski i koszty ogólne musi być równa kwocie zazwyczaj ustalonej przy sprzedaży towarów przez producentów w kraju eksportu *przy eksporcie do kraju przywozu*.

20 Artykuł 31 ust. 2 lit. e) KC. Zobacz również art. 30 ust. 2 lit. d) tiret drugie KC, zgodnie z którym, jeżeli wartość celna opiera się na wartości kalkulowanej będącej sumą różnych czynników, kwota na zyski i koszty ogólne musi być równa kwocie zazwyczaj ustalonej przy sprzedaży towarów przez producentów z kraju wywozu *na eksport do Unii*.

arbitralnych lub fikcyjnych wartości celnych²¹. To nie mogłoby zostać zagwarantowane, gdyby do ustalenia wartości celnej towaru na obszarze celnym Unii miała zastosowanie cena sprzedaży w celu wywozu do państwa trzeciego. Ponieważ ceny są różne w zależności od strefy celnej, ustalenie wartości celnej może być sprawiedliwe, jednolite i bezstronne tylko wtedy, gdy dla przywozu do danej strefy za podstawę obierana jest cena sprzedaży w celu wywozu właśnie do tej strefy.

50. Gdyby tak nie było, doszłoby w szczególności do nierównego traktowania i naruszenia neutralności konkurencyjnej między tym, kto przywozi towar do Unii na podstawie sprzedaży w celu wywozu do Unii i tym, kto przywozi towar do Unii na podstawie sprzedaży w celu wywozu do państwa trzeciego, na przykład w wyniku usunięcia towaru z dozoru celnego (czy to umyślnie, czy tak jak w niniejszej sprawie wskutek winy osoby trzeciej). Poza tym stwarzałoby to również możliwości nadużyć, gdyby – jak w niniejszej sprawie – wartość transakcyjna sprzedaży w celu wywozu do państwa trzeciego była znacznie niższa niż odpowiednia wartość sprzedaży w celu wywozu na obszar celny Unii.

2. W przedmiocie sposobu powstania długu celnego i w przedmiocie znaczenia złożenia zabezpieczenia w procedurze tranzytu zewnętrznego

51. Z powyższych rozważań wynika, że dla zastosowania metody wartości transakcyjnej nie ma znaczenia, w jaki sposób powstaje dług celny (przez zgłoszenie o dopuszczeniu do swobodnego obrotu lub przez to, że w procedurze tranzytu towar zostaje usunięty spod dozoru celnego). Przeciwnie, decydujące jest wyłącznie to, czy przywożone towary zostały sprzedane w celu wywozu na obszar celny Unii.

52. W celu ustalenia, czy tak jest, jak słusznie podnosi Komisja, nie może mieć tutaj zastosowania domniemanie z art. 147 ust. 1 rozporządzenia nr 2454/93: zgodnie z tym przepisem fakt, że towary będące przedmiotem sprzedaży zostały zgłoszone do swobodnego obrotu w Unii, uważa się za wystarczającą wskazówkę, że zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Unii. W niniejszym przypadku towary nie zostały jednak zgłoszone o dopuszczenie do swobodnego obrotu, lecz do procedury tranzytu.

53. Jak dalej podnosi Komisja, nie oznacza to jednak, że w braku zgłoszenia o dopuszczenie do swobodnego obrotu powinno się automatycznie przyjmować, iż towary nie zostały sprzedane w celu wywozu na obszar celny Unii. Przeciwnie, do organów celnych lub sądu odsyłającego należy dokonanie oceny, w świetle okoliczności i dostępnych dokumentów indywidualnego przypadku, czy towary zostały sprzedane w celu wywozu na obszar celny Unii. Przy tym decydujące jest, czy sprzedaż, która ma stanowić podstawę obliczania wartości transakcyjnej, została dokonana z przeznaczeniem dla obszaru celnego Unii. Według informacji przedstawionych przez LSCS i sąd odsyłający nie wydaje się, że tak jest w niniejszym przypadku.

54. W szczególności LSCS nie kwestionuje w istocie, że sporne towary nie zostały sprzedane w celu wywozu na obszar celny Unii. Nie kwestionuje ona też, że powstał dług celny, i że ona sama stała się dłużnikiem celnym jako główny zobowiązany. Jednakowoż uważa ona, że dług celny nie może przekraczać wysokości zabezpieczenia, które złożyła przy wprowadzaniu towarów do procedury tranzytu zewnętrznego. Ponieważ zabezpieczenie to zostało obliczone na podstawie wartości transakcyjnej sprzedaży towarów z Chin do Rosji, również ostateczna wartość celna musi więc być obliczana według metody wartości transakcyjnej.

55. Nie można zgodzić się z tą argumentacją.

²¹ Wyroki: z dnia 6 czerwca 1990 r., Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237, pkt 35); z dnia 19 października 2000 r., Sommer (C-15/99, EU:C:2000:574, pkt 25); z dnia 16 listopada 2006 r., Compaq Computer International Corporation (C-306/04, EU:C:2006:716, pkt 30); z dnia 19 marca 2009 r., Mitsui & Co. Deutschland (C-256/07, EU:C:2009:167, pkt 20).

56. Prawdą jest, że zabezpieczenie, które główny zobowiązany musi złożyć przy wprowadzaniu towarów do procedury tranzytu zewnętrznego, ma zabezpieczać mogący powstać dług celny. Dlatego zabezpieczenie to powinno być ustalone w wysokości dokładnej lub szacunkowo możliwie największej kwoty długu celnego, który ma być zabezpieczony²². Według danych przedstawionych przez LSCS w niniejszym przypadku tak się najwyraźniej nie stało: określając wartość celną dla obliczenia podlegającego złożeniu zabezpieczenia według metody wartości transakcyjnej, lotewskie organy celne zignorowały wymóg, zgodnie z którym podlegające złożeniu zabezpieczenie musi odpowiadać maksymalnemu możliwemu długowi celnemu. Właśnie w braku jasności co do zastosowania art. 29 KC w takim przypadku jak niniejszy organy nie mogły przyjąć ponad wszelką wątpliwość, że możliwy dług celny nie przekroczyłby wartości obliczonej na tej podstawie.

57. Mimo to w sytuacji takiej jak w niniejszym przypadku główny zobowiązany nie może opierać ochrony uzasadnionych oczekiwań na tym, że kwota długu celnego odpowiada kwocie zabezpieczenia, które zostało złożone przy wprowadzaniu towarów do procedury tranzytu zewnętrznego.

58. Jakkolwiek, jak Trybunał już wielokrotnie podkreślał, zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań zalicza się do podstawowych zasad Unii²³, skutecznie powołać się może na tę zasadę jedynie ten, kto udzielił dokładnych, bezwarunkowych i zgodnych zapewnień, pochodzących z uprawnionych i wiarygodnych źródeł²⁴, i w którym władze krajowe wzbudziły uzasadnione nadzieje²⁵.

59. W niniejszym przypadku tak jednak nie jest.

60. Z właściwych przepisów kodeksu celnego wynika bowiem, że obliczenia zabezpieczenia, które główny zobowiązany musi złożyć za wprowadzenie towarów do procedury tranzytu, w żadnym razie nie należy zrównywać z obliczaniem faktycznego długu celnego.

61. Przykładowo, o ile wiadomo, w odniesieniu do obliczenia wymienionego zabezpieczenia nie jest nigdzie przewidziane, że chodzi tutaj o wiążącą informację organów celnych. Zgodnie z art. 12 KC jest to natomiast wyraźnie ustalone w odniesieniu do innych informacji. Biorąc pod uwagę szczegółowość regulacyjną kodeksu celnego można więc przyjąć, że prawodawca, gdyby zamierzał uznać ustalenie zabezpieczenia dla procedury tranzytu za wiążące dla późniejszego obliczenia długu celnego, ustaliłby to również w wyraźny sposób.

62. Ta sama uwaga dotyczy wyraźnych przepisów kodeksu celnego, które pozwalają co do zasady (z zastrzeżeniem ewentualnych względów ochrony uzasadnionych oczekiwań) organom celnym na powtórne przeprowadzenie rewizji zgłoszenia celnego i ustalenie nowego długu celnego²⁶. Również tutaj należy przyjąć, że, gdyby ustawodawca zamierzał uznać ustalenie zabezpieczenia w procedurze tranzytu za wiążące dla ustalenia długu celnego, zostałyby uregulowane w kodeksie celnym późniejsze zmiany, co jednak nie nastąpiło.

22 Zobacz art. 192 ust. 1 KC oraz ponadto przepisy dotyczące złożenia gwarancji generalnej w art. 379 rozporządzenia nr 2454/93: zgodnie z tym przepisem główny zobowiązany składa również kwotę referencyjną i zapewnia, by ewentualne długi celne z tytułu operacji, które nie zostały zakończone, nie przekraczały tej kwoty referencyjnej. Kwoty referencyjne mogą być również monitorowane przez organy celne w odniesieniu do każdej operacji.

23 Wyroki: z dnia 5 maja 1981 r., Dürbeck (112/80, EU:C:1981:94, pkt 48); z dnia 24 marca 2011 r., ISD Polska i in. (C-369/09 P, EU:C:2011:175, pkt 122).

24 Wyroki: z dnia 14 czerwca 2016 r. Marchiani/Parlament (C-566/14 P, EU:C:2016:437, pkt 77); z dnia 19 lipca 2016 r., Kotnik i in. (C-526/14, EU:C:2016:570, pkt 62); zob. ponadto wyroki: z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, pkt 147); z dnia 16 grudnia 2008 r., Masdar (UK)/Komisja (C-47/07 P, EU:C:2008:726, pkt 81, 86).

25 Wyrok z dnia 10 grudnia 2015 r., Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803, pkt 39).

26 Zobacz art. 78 i art. 220 ust. 2 lit. b) KC oraz wyrok z dnia 10 grudnia 2015 r., Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803, pkt 17 i nast., w szczególności pkt 28, 43, 44).

63. Ponadto przeciwko wiążącemu charakterowi ustalenia zabezpieczenia dla późniejszego obliczenia długu celnego przemawia fakt, iż w określonych okolicznościach można odstąpić od złożenia takiego zabezpieczenia lub zaakceptować obniżkę²⁷, przy czym nie byłoby uregulowane, w jaki sposób oddziaływałyby to wówczas na późniejsze obliczenie długu celnego. Dotyczy to również możliwości operowania przy obliczaniu zabezpieczenia kwotami ryczałtowymi, w sytuacji gdyby brak było danych niezbędnych do obliczenia potencjalnego długu celnego²⁸. I wreszcie, gdyby ustalenie zabezpieczenia miało decydować o wysokości przyszłego długu celnego, brak byłoby stosownego odgraniczenia takich sytuacji od przypadków, w których zabezpieczenie nie jest w ogóle składane²⁹.

64. Zatem LSCS nie mogła przyjąć, że właściwe przepisy kodeksu celnego umożliwiały łotewskim organom celnym udzielenie jej, poprzez uznanie wysokości zabezpieczenia, jasnych i bezwarunkowych zapewnień w odniesieniu do możliwego długu celnego. Jest tak, tym bardziej że LSCS jako wykonawca procedury tranzytu zewnętrznego w braku odmiennych informacji musi być uważana za doświadczoną w dziedzinie pobierania ceł i zaznajomioną z przepisami prawa celnego. Zatem nie może ona powołać się na to, że wymienione organy wzbudziły w niej uzasadnione nadzieje co do tego, że dług celny nie przekroczy wysokości zabezpieczenia, które należało złożyć dla procedury tranzytu.

3. Wniosek

65. Z uwagi na powyżej przedstawione rozważania proponuję, aby Trybunał Sprawiedliwości odpowiedział na pierwsze pytanie prejudycjalne w następujący sposób: art. 29 ust. 1 KC należy interpretować w ten sposób, że określona tam metoda ustalania wartości celnej ma zastosowanie tylko w sytuacji, gdy wartość transakcyjna danych towarów odpowiada cenie sprzedaży w celu wywozu na obszar celnym Unii. Przy tym jest bez znaczenia, czy dług celny powstaje w wyniku tego, że towary zostają usunięte spod dozoru celnego podczas procedury tranzytu zewnętrznego.

B. W przedmiocie obowiązków organów celnych dotyczących ustalania i uzasadniania przy określaniu wartości celnej

1. W przedmiocie obowiązków organów celnych dotyczących ustalania

66. W ramach pytania trzeciego sąd odsyłający zwraca się do Trybunału o wyjaśnienie w przedmiocie obowiązków organów celnych w związku z zastosowaniem metody ustalania wartości celnej określonej w art. 30 ust. 2 lit. a) KC. Przepis ten stanowi, że wartość celna jest ustalana na podstawie wartości transakcyjnej identycznych towarów sprzedanych w celu wywozu do Unii i wywiezionych w tym samym lub zbliżonym czasie co towary, dla których ustalana jest wartość celna. W tym względzie sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy organy celne mogą odstąpić od zastosowania tej metody, w sytuacji gdy nie dysponują odpowiednimi danymi, czy też są zobowiązane do pozyskania danych od producenta towarów.

²⁷ Zobacz art. 94 ust. 4 KC oraz art. 372 ust. 1 lit. a) i art. 380 ust. 2 i 3 rozporządzenia nr 2454/93.

²⁸ Zobacz art. 379 ust. 2 akapit trzeci rozporządzenia nr 2454/93.

²⁹ Zobacz art. 95 KC.

67. Na wstępie należy stwierdzić, że, o ile wiadomo, ani kodeks celny, ani rozporządzenie nr 2454/93 nie przewidują *obowiązku* organów celnych ustalania danych koniecznych do zastosowania metody określonej w art. 30 ust. 2 lit. a) KC (czy też innej metody) u producenta danych towarów. Wyłącznie w zakresie zastosowania art. 30 ust. 2 lit. d) KC (metoda „wartości kalkulowanej” na podstawie kosztów materiału, zysku itp.) jest mowa o tym, że organ celny *może* weryfikować *dane* producenta danych towarów za *zgoda* tego producenta i władz danego państwa trzeciego w tym państwie³⁰.

68. Niemniej przy ustalaniu wartości celnej organ celny ma siłą rzeczy pewne obowiązki kontrolne. Z systematyki art. 29–31 KC wynika bowiem, że różne możliwe metody są między sobą powiązane na zasadzie pomocniczości³¹. To oznacza, że organ celny musi zbadać z należytą starannością w każdym indywidualnym przypadku, czy są spełnione przesłanki stosowania danej metody, zanim przejdzie do następnej metody. W tym celu kodeks celny przyznaje organom celnym państw członkowskich (z pewnymi ograniczeniami)³² prawo do żądania informacji od osób, które bezpośrednio lub pośrednio uczestniczą w transakcjach w ramach obrotu towarowego³³.

69. Obowiązek organów celnych starannego sprawdzenia przesłanek zastosowania danej metody ustalania wartości celnej odpowiada również zamierzonej przez prawodawcę Unii pomocniczości tych metod. Z uwagi bowiem na to, że prawodawca nie powierzył wyboru tych metod organom, muszą one najpierw postarać się wykorzystać metodę mającą zastosowanie w pierwszej kolejności, zanim sięgną do metod o niższej randze.

70. Z obowiązkami organów celnych w zakresie sprawdzania i staranności korespondują wzajemnie również określone obowiązki osób uczestniczących w obrocie towarowym w zakresie współpracy i udzielania informacji. Przykładowo art. 6 ust. 1 KC stanowi, że jeżeli osoba występuje do organów celnych z wnioskiem o wydanie decyzji, dostarcza tym organom wszelkie dane oraz dokumenty niezbędne do jej podjęcia. Właśnie w sytuacji, gdy podmiot gospodarczy, jak w niniejszym przypadku, chciałby skorzystać z bardziej korzystnej dla niego metody ustalania wartości celnej, żądanie od niego w ramach jego możliwości przyczynienia się do udostępnienia danych niezbędnych do zastosowania tej metody nie wydaje się nieproporcjonalne.

71. Niektóre przepisy kodeksu celnego i stosowne przepisy wykonawcze potwierdzają poza tym, że obowiązki organów celnych w zakresie kontroli należy wykonywać zasadniczo we współpracy z zainteresowanymi podmiotami gospodarczymi. I tak jest na przykład przewidziane, że organy celne, jeżeli nie mogą zaakceptować wartości celnej bez dalszego badania, zapewniają kupującemu możliwość pozyskania dalszych informacji³⁴.

30 Zobacz art. 153 ust. 1 rozporządzenia nr 2454/93. Punkt 1 objaśnień do art. 30 ust. 2 lit. d) KC w załączniku 23 („Uwagi wyjaśniające do ustalania wartości celnej”) do rozporządzenia nr 2454/93 uzupełnia w tym względzie: „1. Wartość celna jest ustalana zgodnie z tymi przepisami *zasadniczo* w oparciu o *informacje łatwo dostępne we Wspólnocie*. W celu ustalenia wartości kalkulowanej może być jednak konieczne zbadanie kosztów produkcji towarów, dla których ustalana jest wartość celna, i innych informacji, które muszą być uzyskane poza Wspólnotą. Ponadto producent towarów najczęściej nie podlega władzy państwowej organów państwa członkowskiego. Zastosowanie »metody wartości kalkulowanej« jest w ogólności ograniczone do przypadków, w których kupujący i sprzedający są ze sobą powiązani i producent jest *gotów* dostarczyć organom państwa przywozu koniecznych obliczeń cenowych i w stosownym przypadku *umożliwić* później niezbędną weryfikację” (wyróżnienie moje).

31 Wyroki: z dnia 12 grudnia 2013 r., Christodoulou i in. (C-116/12, EU:C:2013:825, pkt 41–43); z dnia 16 czerwca 2016 r., EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455, pkt 27–29); z dnia 9 marca 2017 r., GE Healthcare (C-173/15, EU:C:2017:195, pkt 75–77).

32 Zobacz art. 153 ust. 1 rozporządzenia nr 2454/93.

33 Zobacz art. 14 KC.

34 Zobacz np. art. 29 ust. 2 KC oraz pkt 3 objaśnień do tego przepisu w załączniku 23 („Uwagi wyjaśniające do ustalania wartości celnej”) do rozporządzenia nr 2454/93.

72. Biorąc pod uwagę ten stosunek współpracy argumentacja Komisji w niniejszym przypadku wydaje się przekonująca. Zgodnie z tą argumentacją organ celny, zanim będzie mógł odstąpić od zastosowania art. 30 ust. 2 lit. a) KC, musi skonsultować wszystkie dostępne mu informacje i bazy danych i zapewnić zainteresowanemu podmiotowi gospodarczemu możliwość dostarczenia niezbędnych danych³⁵. Obowiązek przeprowadzania dalszego badania u producenta danych towarów należy zaś odrzucić, ponieważ byłby on związany ze znacznymi nakładami i z reguły naruszałby tajemnicę handlową przedsiębiorstw jedynie pośrednio dotkniętych ustalaniem wartości celnej.

73. Niemniej nie jest wiadomo, dlaczego takie rozwiązanie – jak proponowane przez Komisję – miałyby być ograniczone do przypadku takiego jak niniejszy, w którym towary zostały usunięte spod dozoru celnego podczas procedury tranzytu. Nie można bowiem stwierdzić, dlaczego stosunek pomocniczości między różnymi metodami ustalania wartości celnej oraz konieczność starannego badania w sposób sukcesywny możliwości zastosowania każdej z tych metod byłyby osłabione w tej sytuacji.

74. Z uwagi na powyżej przedstawione rozważania proponuję więc, aby Trybunał Sprawiedliwości odpowiedział na trzecie pytanie prejudycjalne w następujący sposób: organ celny nie jest zobowiązany do pozyskiwania danych niezbędnych do zastosowania art. 30 ust. 2 lit. a) KC od producenta danych towarów. Zanim będzie mógł odstąpić od zastosowania tego przepisu, organ ten musi jednakże skonsultować wszystkie źródła informacji i bazy danych, którymi dysponuje, i zapewnić zainteresowanemu podmiotowi gospodarczemu możliwość przedstawienia danych niezbędnych do zastosowania wymienionego przepisu.

2. W przedmiocie obowiązków organów celnych w zakresie uzasadniania

75. Pytania prejudycjalne drugie, czwarte i piąte, które należy rozpatrzyć łącznie, dotyczą wszystkie razem obowiązków organów celnych w zakresie uzasadniania wyboru metody ustalania wartości celnej. I tak sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy organ celny jest zobowiązany uzasadnić:

- dlaczego w celu ustalenia wartości celnej nie zastosował metody określonej w art. 29 i 30 KC, lecz metodę określoną w art. 31 KC (drugie pytanie prejudycjalne);
- z jakich względów nie są stosowane metody przewidziane w art. 30 ust. 2 lit. c) i d) KC, gdy określa cenę towarów podobnych na podstawie art. 151 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93 (czwarte pytanie prejudycjalne);
- i czy jest zobowiązany do podania w swej decyzji wyczerpującego uzasadnienia, z którego wynika, jakie dane są dostępne we Wspólnocie w rozumieniu art. 31 KC, czy też może to uzasadnienie przedstawić w późniejszym czasie przed sądem poprzez wskazanie szczegółowych dowodów (piąte pytanie prejudycjalne).

76. Odpowiedź na te pytania wynika już z art. 6 ust. 3 KC. Zgodnie z tym przepisem pisemne decyzje, które miałyby konsekwencje niekorzystne dla osób, których dotyczą, podlegają uzasadnieniu.

³⁵ W przedmiocie konieczności zapewnienia podmiotowi gospodarczemu możliwości przedstawienia w sposób rzeczowy i we właściwym terminie swojego punktu widzenia zob. wyroki: z dnia 18 grudnia 2008 r., *Sopropé* (C-349/07, EU:C:2008:746, pkt 36 i nast.); z dnia 3 lipca 2014 r., *Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 38).

77. Ponadto w zakresie zastosowania prawa Unii organy krajowe podlegają ogólnemu obowiązkowi uzasadniania. Jakkolwiek art. 41 karty praw podstawowych nie ma bezpośredniego zastosowania w przypadku wdrażania prawa Unii przez państwa członkowskie³⁶, niemniej jednak gwarantowane tam prawo do dobrej administracji odzwierciedla ogólną zasadę prawa Unii, w związku z czym należy przestrzegać wymogów wynikających z tego prawa, gdy tylko państwo członkowskie wykonuje prawo Unii³⁷.

78. Ponadto właściwe uzasadnienie jest również nieodzowne do zachowania prawa do skutecznej ochrony sądowej wynikającego z zasady skuteczności. Jedynie ono stwarza bowiem dla jednostek możliwość zdecydowania z pełną znajomością rzeczy, czy celowe jest wniesienie sprawy do sądu. Wystarczające uzasadnienie jest również konieczne, aby sądy miały możliwość zbadania decyzji organu odmawiającej uprawnienia przyznanego przez prawo³⁸.

79. Zgodnie z tymi wymogami oraz na podstawie wspomnianej już pomocniczości określonych w kodeksie celnym metod ustalania wartości celnej można stwierdzić, po pierwsze, że organ celny musi w swojej decyzji dostatecznie uzasadnić, dlaczego zastosowanie ma wybrana metoda ustalania wartości celnej, a nie któraś z metod mających pierwszeństwo. Jeżeli więc organ celny stosuje metodę określoną w art. 31 KC, musi uzasadnić, dlaczego nie były spełnione przesłanki zastosowania metod określonych w art. 29 i 30 KC.

80. Po drugie, ze stosunku pomocniczości między kolejno po sobie wymienionymi metodami ustalania wartości celnej wynika, że nie jest konieczne uzasadnienie, dlaczego nie zostały zastosowane dalej wymienione metody. Ponieważ art. 151 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93 jest przepisem wykonawczym do art. 30 ust. 2 lit. b) KC, określając wartość celną na podstawie art. 151 ust. 3 rozporządzenia nr 2454/93 organy celne nie muszą więc uzasadniać, z jakich względów nie mają zastosowania metody określone w art. 30 ust. 2 lit. c) i d) KC.

81. Po trzecie, obowiązek organu celnego dokonywania uzasadnienia wymaga wyjaśnienia w decyzji sposobu obliczania ostatecznej wartości celnej. Zatem jeżeli wartość ta jest ustalana w zastosowaniu art. 31 KC, musi zostać wyjaśnione, jakie dane były dostępne w Unii i zostały zastosowane do obliczenia wartości celnej.

82. I wreszcie dostateczne uzasadnienie musi pojawić się siłą rzeczy już w decyzji w sprawie ustalenia wartości celnej. Obowiązek uzasadnienia służy również dokumentowaniu postępowania organu przy badaniu możliwości zastosowania różnych metod ustalania wartości celnej. W ten sposób zapewnia się bowiem, że zostanie starannie zbadane spełnienie przesłanek zastosowania każdej metody. Bez odpowiednich danych byłoby później w rzeczywistości bardzo trudno stwierdzić, czy takie badanie miało miejsce, czy też nie jest uzasadniana jedynie następczo decyzja podjęta na innych podstawach³⁹. Dla organu celnego, który przestrzegał art. 29–31 KC i starannie zbadał w sposób sukcesywny przesłanki zastosowania różnych metod, powinno być więc łatwe wyjaśnienie w ostatecznej decyzji, dlaczego została zastosowana wybrana metoda, a nie metody wcześniejsze.

36 Zobacz w tym względzie moja opinia w sprawie Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, pkt 25).

37 Wyrok z dnia 8 maja 2014 r., N. (C-604/12, EU:C:2014:302, pkt 49, 50); zob. także moja opinia w sprawie Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Zobacz w tym względzie moja opinia w sprawie Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, pkt 28, 31, i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz także wyrok z dnia 23 lutego 2006 r., Molenbergnatie (C-201/04, EU:C:2006:136, pkt 54).

39 Zobacz w tym względzie także rozważania w mojej opinii w sprawie Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, pkt 29, 30).

83. Taka samokontrola organów celnych może być osłabiona tylko w sytuacji, gdy wystarczające uzasadnienie jest przedstawiane dopiero na wniosek zainteresowanego⁴⁰. Dotyczy to tym bardziej przedstawiania uzasadnienia w późniejszym czasie w postępowaniu sądowym. Postępowanie to nie stwarza poza tym zainteresowanemu możliwości zdecydowania z pełną znajomością rzeczy, czy celowe jest wniesienie sprawy do sądu.

84. Zagadnienie *obowiązku* uzasadniania dotyczącego organów celnych państw członkowskich należy jednakże odróżnić od zagadnienia *skutków prawnych* niewystarczającego uzasadnienia w *prawie krajowym* i tym samym zagadnienia, czy braki w uzasadnieniu mogą być sanowane w toku postępowania sądowego. Zagadnienie to nie jest uregulowane w kodeksie celnym i również pozostałe prawo Unii nie zawiera ogólnej regulacji dotyczącej skutków braków w uzasadnieniu.

85. Zatem do państw członkowskich należy uregulowanie w ramach wykonywania autonomii proceduralnej skutków naruszenia przez organy celne obowiązków uzasadniania i ustalenie, czy i w jakim zakresie możliwe jest sanowanie takiego naruszenia w toku postępowania sądowego. Państwa członkowskie muszą przy tym przestrzegać zasad równoważności i skuteczności⁴¹.

86. Z uwagi na powyżej przedstawione rozważania proponuję, aby Trybunał Sprawiedliwości odpowiedział na drugie, czwarte i piąte pytanie prejudycjalne w następujący sposób: z art. 6 ust. 3 KC oraz ogólnego obowiązku organów celnych dotyczącego uzasadniania i stosunku pomocniczości między różnymi metodami obliczania wartości celnej wynika, że organ celny jest zobowiązany do dostatecznego uzasadnienia w swojej decyzji, dlaczego została zastosowana określona metoda ustalania wartości celnej i nie została zastosowana metoda mająca zastosowanie w pierwszej kolejności. Organ celny jest również zobowiązany do dostatecznego wyjaśnienia w swojej decyzji, w jaki sposób i na podstawie których danych została obliczona ostateczna wartość celna. Zagadnienie, czy i w jakim zakresie brakujące uzasadnienie może zostać przedstawione w postępowaniu sądowym, jest zagadnieniem prawa krajowego i powinno zostać uregulowane przez państwa członkowskie z poszanowaniem zasady równoważności i skuteczności.

VI. Wnioski

87. W świetle powyższych rozważań proponuję, by Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytania przedstawione przez Augstākā tiesa (sąd najwyższy, Łotwa):

- 1) Artykuł 29 ust. 1 KC należy interpretować w ten sposób, że określona tam metoda ustalania wartości celnej ma zastosowanie tylko w sytuacji, gdy wartość transakcyjna danych towarów odpowiada cenie sprzedaży w celu wywozu na obszar celny Unii. Przy tym jest bez znaczenia, czy dług celny powstaje w wyniku tego, że podczas procedury tranzytu zewnętrzny towar zostają usunięte spod dozoru celnego.
- 2) Organ celny nie jest zobowiązany do pozyskiwania danych niezbędnych do zastosowania art. 30 ust. 2 lit. a) KC od producenta danych towarów. Zanim będzie mógł odstąpić od zastosowania tego przepisu, organ ten musi jednakże skonsultować wszystkie źródła informacji i bazy danych, którymi dysponuje, i zapewnić zainteresowanemu podmiotowi gospodarczemu możliwość przedstawienia danych niezbędnych do zastosowania wymienionego przepisu.

⁴⁰ Tę przewidzianą w pkt 59–61 oraz w pkt 1 sentencji wyroku z dnia 30 kwietnia 2009 r., Mellor (C-75/08, EU:C:2009:279) możliwość należy odrzucić w niniejszym przypadku w szczególności z tego względu, że w kodeksie celnym – inaczej niż w dyrektywie leżącej u podstaw tamtego wyroku – jest wyraźnie przewidziany obowiązek uzasadniania niekorzystnych decyzji.

⁴¹ W przedmiocie granic możliwości sanowania naruszeń prawa Unii zob. wyrok z dnia 3 lipca 2008 r., Komisja/Irlandia (C-215/06, EU:C:2008:380, pkt 57 i nast.).

- 3) Z art. 6 ust. 3 KC oraz ogólnego obowiązku organów celnych dotyczącego uzasadniania i stosunku pomocniczości między różnymi metodami obliczania wartości celnej wynika, że organ celny jest zobowiązany do dostatecznego uzasadnienia w swojej decyzji, dlaczego została zastosowana określona metoda ustalania wartości celnej i nie została zastosowana metoda mająca zastosowanie w pierwszej kolejności. Organ celny jest również zobowiązany do dostatecznego wyjaśnienia w swojej decyzji, w jaki sposób i na podstawie których danych została obliczona ostateczna wartość celna. Zagadnienie, czy i w jakim zakresie brakujące uzasadnienie może zostać przedstawione w postępowaniu sądowym, jest zagadnieniem prawa krajowego i powinno zostać uregulowane przez państwa członkowskie z poszanowaniem zasady równoważności i skuteczności.