

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 29 kwietnia 2010 r. *

W sprawie C-230/08

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Østre Landsret (Dania) postanowieniem z dnia 20 maja 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 maja 2008 r., w postępowaniu

Dansk Transport og Logistik

przeciwko

Skatteministeriet,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes drugiej izby, pełniący obowiązki prezesa trzeciej izby, A. Rosas, U. Lõhmus (sprawozdawca), A. Ó Caoimh i A. Arabadjiev, sędziowie,

* Język postępowania: duński.

rzecznik generalny: V. Trstenjak,
sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 maja 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Dansk Transport og Logistik przez C. Alsøe'a, advokat,
- w imieniu rządu duńskiego przez R. Holdgaard, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Bieringa, advokat,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez G. Albenziego, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels oraz M. de Grave, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez S. Schønberga oraz L. Bouyon, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 3 września 2009 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni przepisów rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. L 302, s. 1), w brzmieniu zmienionym rozporządzeniem (WE) nr 955/1999 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 kwietnia 1999 r. (Dz.U. L 302, s. 1) (zwanego dalej „kodeksem celnym”), rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. L 253, s. 1), w brzmieniu zmienionym rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1662/1999 z dnia 28 lipca 1999 r. (Dz.U. L 197, s. 25) (zwanym dalej „rozporządzeniem wykonawczym”), dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76, s. 1), w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 96/99/WE z dnia 30 grudnia 1996 r. (Dz.U. L 8, s. 12) (zwanej dalej „dyrektywą w sprawie akcyzy”) oraz szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 1999/85/WE z dnia 22 października 1999 r. (Dz.U. L 277, s. 34) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Dansk Transport og Logistik (zwaną dalej „DTL”) a Skatteministeriet (duńskim ministerstwem finansów) w przedmiocie zastosowania przez duńskie władze celne i podatkowe należności celnych, podatku akcyzowego i podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) do przywozu papierosów w ramach przewozów TIR, dla których DTL wystawiła karnety TIR i wystąpiła w charakterze poręczyciela.

Ramy prawne

Przepisy mające zastosowanie do przewozu zgodnie z procedurą TIR

- 3 Konwencja celna dotycząca międzynarodowego przewozu towarów z zastosowaniem karnetów TIR (zwana dalej „konwencją TIR”) zawarta w Genewie w dniu 14 listopada 1975 r. została zatwierdzona w imieniu Wspólnoty rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2112/78 z dnia 25 lipca 1978 r. (Dz.U. L 252, s. 1). Konwencja ta weszła w życie we Wspólnocie w dniu 20 czerwca 1983 r. (Dz.U. L 31, s. 13).
- 4 Artykuł 4 konwencji TIR stanowi, że „[o]d towarów przewożonych zgodnie z procedurą TIR nie będą uiszczane lub składane do depozytu w przejściowych urzędach celnych opłaty i podatki przywozowe i wywozowe”.
- 5 Artykuł 5 tej konwencji stanowi, co następuje:

„1. Towary przewożone zgodnie z procedurą TIR pod zamknięciem celnym w pojazdach drogowych, w zespołach pojazdów lub kontenerach nie będą podlegały w zasadzie kontroli celnej w przejściowych urzędach celnych.

2. Jednak w celu uniknięcia nadużyć władze celne mogą w wyjątkowych przypadkach, a zwłaszcza w razie podejrzenia o nieprawidłowość, przeprowadzać w tych urzędach kontrole towarów”.

- 6 Artykuł 6 ust. 1 konwencji TIR stanowi, że „[k]ażda Umawiająca się Strona może, z zastrzeżeniem określonych przez siebie warunków i gwarancji, upoważnić stowarzyszenia do wydawania karnetów TIR bezpośrednio lub za pośrednictwem odpowiednich stowarzyszeń oraz do występowania w charakterze poręczycieli”.
- 7 Artykuł 37 konwencji TIR przewiduje, że: „[j]eżeli nie jest możliwe ustalenie, na jakim terytorium nieprawidłowość została popełniona, uważa się, że popełniono ją na terytorium Umawiającej się Strony, gdzie zostało to stwierdzone”.

Uregulowania wspólnotowe

Przepisy celne

- 8 W świetle art. 4 ust. 16 lit. c) kodeksu celnego skład celny jest jedną z procedur celnych.
- 9 Artykuł 84 ust. 1 lit. a) tego kodeksu, zawarty w podsekcji A zatytułowanej „Przepisy wspólne dla kilku procedur” do sekcji dotyczącej procedur zawieszających i gospodarczych procedur celnych, stanowi w szczególności, że „gdy używa się określenia

»procedura zawieszająca«, odnosi się ono w przypadku towarów niewspólnotowych do [...] skład[u] celn[ego]».

10 Artykuł 98 ust. 1 kodeksu celnego stanowi, że:

„1. Procedura składu celnego pozwala na składowanie w składzie celnym:

- a) towarów niewspólnotowych, które w czasie tego składowania nie podlegają należnościami celnym przywozowym ani środkom polityki handlowej;

[...]

2. Składem celnym jest każde miejsce uznane przez organy celne i podlegające ich kontroli, w którym towary mogą być składowane zgodnie z ustalonymi warunkami.

[...]”.

11 W świetle art. 202 rzeczzonego kodeksu:

„1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

- a) nielegalnego wprowadzenia na obszar celny Wspólnoty towaru podlegającego należnościami przywozowym, lub

[...]

Nielegalnym wprowadzeniem towaru w rozumieniu niniejszego artykułu jest każde wprowadzenie dokonane z naruszeniem przepisów art. 38–41 i art. 177 tiret drugie.

2. Dług celny powstaje z chwilą nielegalnego wprowadzenia towaru.

[...]”.

¹² W rozumieniu art. 215 kodeksu celnego:

„1. Dług celny powstaje:

— w miejscu, w którym nastąpiły zdarzenia powodujące powstanie tego długu,

— lub, gdy miejsce to nie może zostać określone, w miejscu, w którym organy celne stwierdzą, że towar znajduje się w sytuacji powodującej powstanie długu celnego,

[...]

3. Organy celne określone w art. 217 ust. 1 są organami państwa członkowskiego, w którym dług celny powstał, lub uważa się, że powstał zgodnie z niniejszym artykułem.

[...]”.

¹³ Artykuł 217 ust. 1 tego kodeksu stanowi, że każda „kwota należności celnych przywozowych lub należności celnych wywozowych wynikających z długu celnego, zwana dalej »kwotą należności«, obliczana jest przez organy celne, z chwilą gdy znajdą

się one w posiadaniu niezbędnych informacji, oraz zostaje wpisana do rejestru lub zaewidencjonowana w inny równoważny sposób (zaksięgowanie)”.

14 W świetle art. 233 tego kodeksu:

„Bez uszczerbku dla obowiązujących przepisów dotyczących przedawnienia długu celnego, jak również odnoszących się do niepokrycia długu celnego w przypadku niewypłacalności dłużnika stwierdzonej drogą sądową, dług celny wygasa:

[...]

- c) jeżeli wobec towarów zgłoszonych do procedury celnej określającej obowiązek uiszczenia należności:

[...]

- jeżeli towary przed ich zwolnieniem zostały zajęte i równocześnie lub w późniejszym terminie orzeczone ich przepadek bądź zostały zniszczone na polecenie organów celnych, zostały zniszczone lub stały się przedmiotem zrzeczenia zgodnie z art. 182, bądź zostały zniszczone lub nieodwracalnie utracone ze względu na ich charakter lub w wyniku nieprzewidzianych okoliczności bądź działania siły wyższej;

- d) jeżeli towary, wobec których w przypadkach określonych w art. 202 powstał dług celny, zostały zajęte przy nielegalnym wprowadzaniu i równocześnie lub w późniejszym terminie orzeczono ich przepadek.

Jednakże w przypadku zajęcia i orzeczenia przepadku, dla celów przepisów prawa karnego mającego zastosowanie wobec naruszeń przepisów celnych, dług celny uważa się za niewygasły, w przypadku gdy prawo karne państwa członkowskiego przewiduje, że należności celne są podstawą do określania sankcji lub że istnienie długu celnego stanowi podstawę do wszczęcia postępowania karnego”.

- 15 Artykuł 454 rozporządzenia wykonawczego zawiera w szczególności pewne szczególne postanowienia dotyczące konwencji TIR i stanowi:

„1. Niniejszy artykuł stosuje się bez uszczerbku dla przepisów szczególnych konwencji TIR [...] dotyczących odpowiedzialności zrzeszeń gwarantujących (stowarzyszeń poręczających) przy stosowaniu karnetu TIR [...].

2. Jeżeli podczas lub przy okazji transportu dokonywanego na podstawie karnetu TIR [...] okaże się, że w określonym państwie członkowskim miało miejsce naruszenie lub nieprawidłowość, to państwo członkowskie, zgodnie z przepisami wspólnotowymi lub krajowymi, pobiera cła i inne opłaty, które mogą być należne, bez uszczerbku dla wszczęcia postępowania karnego.

3. Jeżeli nie można ustalić, na jakim terytorium miało miejsce naruszenie lub nieprawidłowość, wówczas uważa się, że takie naruszenie lub nieprawidłowość miały miejsce w państwie członkowskim, w którym zostały stwierdzone, chyba że w terminie ustanowionym w art. 455 ust. 1 zgodnie z wymogami organów celnych dostarczony

jest dowód na prawidłowość czynności lub zostanie ustalone miejsce, w którym naruszenie lub nieprawidłowość faktycznie miały miejsce.

[...]”

16 Artykuł 867a tego rozporządzenia ma następujące brzmienie:

„1. Towary niewspółnotowe przejęte lub skonfiskowane oraz takie, odnośnie do których nastąpiło zrzeczenie na rzecz skarbu państwa, uważa się za towary objęte procedurą składu celnego.

2. Towary, określone w ust. 1, mogą zostać sprzedane przez organy celne jedynie pod warunkiem bezzwłocznego wypełnienia przez kupującego formalności wymaganych dla nadania im przeznaczenia celnego.

[...]”

Dyrektywa w sprawie akcyzy

17 Artykuł 4 dyrektywy w sprawie akcyzy definiuje „procedurę zawieszenia” jako „system fiskalny stosowany odnośnie do produkcji, przetwarzania, przechowywania i przepływu wyrobów, przy zawieszonym podatku akcyzowym”.

18 W świetle art. 5 ust. 1 i 2 tej dyrektywy:

„1. Wyroby wymienione w art. 3 ust. 1 podlegają podatkowi akcyzowemu w czasie ich produkcji na terytorium Wspólnoty określonego w art. 2 lub w czasie przywozu na to terytorium.

»Przywóz wyrobu objętego podatkiem akcyzowym« oznacza wwóz tego wyrobu na terytorium Wspólnoty [...].

Jednakże w przypadku kiedy wyrób zostaje poddany wspólnotowej procedurze celnej przy wjeździe na terytorium Wspólnoty, przywóz uznaje się za dokonany po zakończeniu wspólnotowej procedury celnej.

2. Z zastrzeżeniem przepisów prawa krajowego i prawa wspólnotowego dotyczących kwestii celnych, w przypadku kiedy wyroby akcyzowe:

— są przeznaczone dla państw trzecich lub pochodzą z państw trzecich [...] i opierają się na jednej z zawieszonych procedur wymienionych w art. 84 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego lub też pochodzą ze strefy wolnocłowej lub ze składu wolnocłowego,

[...]

podatek akcyzowy uznaje się za zawieszony

[...]”.

¹⁹ Artykuł 6 tejże dyrektywy stanowi:

„1. Podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji lub w momencie wystąpienia ubytków, które muszą podlegać podatkowi akcyzowemu zgodnie z art. 14 ust. 3.

Dopuszczenie do konsumpcji wyrobów objętych podatkiem akcyzowym oznacza:

- a) wszelkie odstępstwa, włączając odstępstwa z naruszeniem prawa, od systemu zawieszenia podatku;

[...]

- c) wszelki przywóz tych produktów, włączając przywóz nieformalny, w przypadku gdy wyroby nie zostały umieszczone w ramach systemu zawieszenia podatku.

2. Warunki ściągальności i stawka proponowanego podatku akcyzowego to te obowiązujące w dniu, w którym podatek staje się wymagalny w państwie członkowskim, w którym ma miejsce dopuszczenie do konsumpcji lub w którym zanotowano ubytki. Podatek akcyzowy jest nakładany i pobierany zgodnie z procedurą określoną przez każde państwo członkowskie, przy czym jest zrozumiałe, że państwa członkowskie zastosują te same procedury odnośnie do nakładania i pobierania podatku w stosunku do wyrobów krajowych jak i tych pochodzących z innych państw członkowskich”.

20 Artykuł 7 dyrektywy w sprawie akcyzy stanowi:

„1. W przypadku dopuszczenia do konsumpcji w jednym z państw członkowskich wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, przechowywanych do celów handlowych w innym państwie członkowskim, podatek akcyzowy jest nakładany w państwie członkowskim, w którym te wyroby są przechowywane.

2. W tym celu, bez uszczerbku dla art. 6, w przypadku gdy wyroby dopuszczone już do konsumpcji określonej w art. 6 w jednym państwie członkowskim, są dostarczane, przeznaczone do dostawy lub używane w innym państwie członkowskim do celów podmiotu gospodarczego prowadzącego samodzielną działalność gospodarczą

lub do celów organu podlegającemu prawu publicznemu, podatek akcyzowy staje się ściągalny w tym drugim państwie członkowskim.

3. W zależności od przypadku podatek jest należny od osoby dokonującej dostawy lub przechowującej wyroby przeznaczone do dostawy lub od osoby otrzymującej wyroby do użytku w państwie członkowskim innym niż to, w którym wyroby były już dopuszczone do konsumpcji, lub od stosownego podmiotu gospodarczego lub organu podlegającego prawu publicznemu.

[...]”

- ²¹ Artykuł 8 dyrektywy w sprawie akcyzy stanowi, że „[o]dnośnie wyrobów nabytych przez osoby prywatne dla ich własnego użytku i przez nie transportowanych zasada rządząca rynkiem wewnętrznym ustanawia, że podatek akcyzowy jest pobierany w państwie członkowskim, w którym zostały one nabyte”.

- ²² Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Bez uszczerbku dla art. 6, 7 i 8 podatek akcyzowy staje się wymagalny, w przypadku gdy wyroby dopuszczone do konsumpcji w państwie członkowskim są przechowywane do celów handlowych w innym państwie członkowskim.

W takim przypadku podatek jest należny w państwie członkowskim, na którego terytorium wyroby znajdują się, i staje się wymagalny od posiadacza wyrobów”.

Szósta dyrektywa

23 Artykuł 7 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. »Przywóz towaru« oznacza:

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

[...]

2. Miejscem przywozu towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary po wprowadzeniu do Wspólnoty.

3. 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 pkt (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.

[...]”

24 Artykuł 10 ust. 3 tej dyrektywy stanowi:

„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, zdarzenie podatkowe ma miejsce, a podatek staje się wymagalny jedynie wówczas, gdy towary przestają być objęte tymi regulacjami.

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, a opłaty te stają się wymagalne.

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, a opłaty te stają się wymagalne”.

25 Artykuł 16 w brzmieniu wynikającym z art. 28c pkt (E) pkt 1 szóstej dyrektywy został sformułowany w następujący sposób:

„1. Bez uszczerbku dla innych wspólnotowych przepisów podatkowych państwo członkowskie może, z zastrzeżeniem konsultacji przewidzianych w art. 29, podejmować szczególne środki mające na celu zwolnienie wszystkich lub niektórych z następujących transakcji, pod warunkiem że ich celem nie jest ostateczne zużycie lub konsumpcja i że kwota podatku od wartości dodanej należnego w momencie ustaniania uregulowań dotyczących sytuacji określonych w pkt A–E odpowiada kwocie

podatku, który byłby należny, gdyby każda z tych transakcji została opodatkowana na terytorium kraju.

[...]

B. dostawy towarów z zamiarem:

[...]

c) objęcia procedurą składu celnego lub procedurą uszlachetniania czynnego;

[...]

Miejscami określonymi w lit. a), b), c) i d), są miejsca w rozumieniu obowiązujących wspólnotowych przepisów celnych.

[...]”

Uregulowania krajowe

Przepisy dotyczące należności celnych

- ²⁶ Toldloven (prawo celne) w brzmieniu wynikającym z kodyfikacji nr 113 z dnia 27 lutego 1996 r., z późniejszymi zmianami (zwane dalej „ustawą prawo celne”), określa w § 83 procedury w zakresie postępowania z towarami w razie przemytu lub usiłowania przemytu.
- ²⁷ W świetle § 83 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy prawo celne towary wykryte w razie przemytu lub usiłowania przemytu oraz towary, w zakresie których podróżny unika lub usiłuje uniknąć należności celnych przywozowych, są „zatrzymywane” przez państwowe organy celne i podatkowe lub policję działającą w imieniu państwowych organów celnych i podatkowych. W świetle zdania drugiego tego ustępu towary przemytane lub inne towary, w zakresie których unikano należności celnych lub podatków lub usiłowano uniknąć należności celnych i podatków, na szkodę organów publicznych, są „zatrzymywane lub zajmowane” zgodnie z przepisami w tym zakresie zawartymi w rozdziale 75b duńskiego kodeksu postępowania cywilnego.
- ²⁸ Paragraf 83 ust. 2 ustawy prawo celne brzmi:

„W razie pokrycia należności celnych, podatków, grzywien lub kosztów postępowania zatrzymane lub zajęte towary zostają zwrócone, zgodnie z ogólnymi przepisami w zakresie przywozu, osobie, której towary te zatrzymano lub zajęto, lub innej osobie, która wykaże, iż jest uprawniona do tych towarów. W razie braku wniosku o zwrot towarów w ciągu dwóch miesięcy od końca miesiąca, w którym ostatecznie rozstrzygnięto sprawę, towary zostają sprzedane przez państwowe organy celne i podatkowe

na ogłoszonej w sposób należyty aukcji. Jednakże towary, które zdaniem państwowych organów celnych i podatkowych nie nadają się do wprowadzenia do obrotu lub sprzedaży, mogą zostać zniszczone pod dozorem celnym po upływie określonego okresu. Uzyskane z aukcji kwoty służą w pierwszej kolejności pokryciu poniesionych przez organy publiczne kosztów składowania i sprzedaży, a następnie pokryciu należności celnych, podatków, grzywien lub kosztów postępowania. Nadwyżka jest zwracana właścicielowi, o ile wystąpi on z wnioskiem w tym zakresie w ciągu trzech lat od zakończenia aukcji i wykaże swój tytuł własności do sprzedanych towarów”.

Ustawodawstwo dotyczące akcyzy od wyrobów tytoniowych

- ²⁹ Na mocy § 2 ust. 1 Tobaksafgiftsloven (ustawy o podatku akcyzowym od wyrobów tytoniowych) w brzmieniu wynikającym z kodyfikacji nr 635 z dnia 21 sierpnia 1998 r., z późniejszymi zmianami, należny podatek akcyzowy od podlegających mu towarów przeznaczonych do konsumpcji w Danii podlegał uiszczeniu nie później niż w momencie otrzymania towarów objętych nim z zagranicy.
- ³⁰ Paragraf 12 ust. 1 tej ustawy stanowi, że „podatek akcyzowy jest uiszczany od podlegających mu towarów przywożonych spoza Unii Europejskiej [...]”.
- ³¹ Z postanowienia sądu krajowego wynika, że ustawa o podatku akcyzowym od wyrobów tytoniowych nie zawiera szczegółowych przepisów w zakresie podatkowego traktowania w odniesieniu do przemytu lub usiłowania przemytu wyrobów tytoniowych lub zajęcia, przepadku czy zniszczenia takich towarów.

Ustawodawstwo w zakresie podatku VAT

- 32 W świetle § 12 ust. 1 Momsloven (duńskiej ustawy o podatku VAT) w brzmieniu wynikającym z kodyfikacji nr 422 z dnia 2 czerwca 1999 r., z późniejszymi zmianami, podatek VAT jest uiszczany od towarów przywożonych do Danii z państw spoza Unii Europejskiej. Paragraf 12 ust. 2 tej ustawy stanowi, że gdy towary są w ramach przywozu składowane w wolnym porcie w Kopenhadze, w składzie wolnocłowym lub składzie celnym, zdarzenie podatkowe powstaje wyłącznie z chwilą, gdy towary przestają być objęte wyżej wskazanymi procedurami.
- 33 W świetle § 26 zdanie pierwsze tej ustawy zdarzenie podatkowe ma miejsce z chwilą przywozu towarów. Paragraf 26 zdanie drugie stanowi, że podatek może zostać nałożony na towary objęte procedurami wskazanymi w jej § 12 ust. 2 wyłącznie, gdy przestają one być objęte rzeczoną procedurą.
- 34 Z postanowienia sądu krajowego wynika, że ustawa ta nie zawiera szczegółowych przepisów w zakresie podatkowego traktowania w odniesieniu do przemytu lub usiłowania przemytu wyrobów tytoniowych lub zajęcia, przepadku czy zniszczenia takich towarów.

Postępowania przed sądem krajowymi i pytania prejudycjalne

- 35 DTL jest uprawniona, na podstawie pozwolenia duńskich organów celnych i podatkowych, przyznawanego zgodnie z art. 6 konwencji TIR, do wydawania karnetów TIR i działania jako stowarzyszenie poręczające w ramach przewozów TIR.

- 36 Sąd krajowy prowadzi trzy postępowania w zakresie należności celnych i podatków dotyczące przemytu papierosów podczas operacji TIR, na które DTL wydała karnety TIR i udzieliła gwarancji. Towary te zostały wysłane do Danii w dwóch pierwszych sprawach drogą morską, a w trzeciej sprawie drogą lądową.
- 37 Wprowadzenie drogą morską towarów na obszar celny Wspólnoty zostało stwierdzone w dniu 2 maja 2000 r. przez duńskie organy celne i podatkowe. Dwie ciężarówki przekroczyły granicę duńską na pokładzie promu z Kłajpedy, miasta położonego na Litwie, która w okresie wystąpienia okoliczności rozpatrywanych przed sądem krajowym nie była jeszcze członkiem Unii Europejskiej. Podczas postoju promu w Åbenrå ciężarówki te były przedmiotem kontroli przeprowadzonej przez wspomniane organy, w następstwie której stwierdzono obecność dużej ilości papierosów ukrytych w przyczepach i niewymienionych w karnetach TIR.
- 38 Wprowadzenie towarów drogą lądową zostało stwierdzone w dniu 11 października 2000 r. przez lokalne organy celne i podatkowe. Ciężarówka litewska dojechała do Frøslev, miejscowości duńskiej znajdującej się na granicy duńsko-niemieckiej, gdzie organy te wykryły, poza towarami wymienionymi w karnecie TIR, znaczną ilość papierosów ukrytych w przyczepie. Towary te zostały nielegalnie wprowadzone na obszar celny Wspólnoty podczas przekroczenia granicy pomiędzy Polską, która w okresie wystąpienia okoliczności rozpatrywanych przed sądem krajowym nie była jeszcze członkiem Unii Europejskiej, a Niemcami. Następnie przejechały one z Niemiec do Danii bez wiedzy władz niemieckich. Pieczęcie na ciężarówce i przyczepie zostały złamane dopiero przy kontroli celnej przeprowadzonej w Danii.
- 39 We wszystkich sprawach rozpatrywanych przed sądem krajowym organy celne dokonały natychmiastowego zatrzymania papierosów zgodnie z § 83 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy prawo celne. Papierosy pozostały w posiadaniu tych organów od ich

zatrzymania do ich zniszczenia, które nastąpiło w miesiącach od listopada 2004 r. do marca 2005 r.

- 40 W pismach wysłanych w okresie od grudnia 2001 r. do sierpnia 2002 r. rzeczne organy zażądały od przewoźników, to jest przedsiębiorstw litewskich, do których należały karnety TIR, uiszczenia należności celnych, akcyzy i podatku VAT od przemycanych papierosów.
- 41 Ponieważ przedsiębiorstwa te nie odpowiedziały na te pisma, organy celne i podatkowe w dniu 4 lutego 2003 r., w dwóch pierwszych sprawach, a w dniu 16 kwietnia 2002 r., w trzeciej sprawie, postanowiły, że DTL jako stowarzyszenie poręczające na podstawie konwencji TIR była zobowiązana do zapłaty kwoty równej jej maksymalnej odpowiedzialności wynikającej z karnetów TIR, które wydała na te przewozy. DTL odwołała się od tych decyzji przed Landsskatteret (sąd podatkowy), który potwierdził te decyzje.
- 42 DTL wniosła następnie apelację od tego wyroku do Østre Landsret i wpłaciła warunkowo kwotę żadaną w pierwszych dwóch sprawach, lecz nie uiściła kwoty dochodzonej w trzeciej sprawie.
- 43 Sąd krajowy stwierdza, że § 83 ustawy prawo celne nie wskazuje wyraźnie, czy dług celny i zobowiązanie podatkowe w zakresie przemycanych towarów powstały i mogą zostać pokryte, podczas gdy towary zostały zatrzymane, zajęte lub zniszczone zgodnie z tym przepisem.

44 W tych okolicznościach Østre Landsret postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy wykładni sformułowania »zajęte i równocześnie lub w późniejszym terminie orzeczono ich przepadek« występującego w art. 233 [akapit pierwszy] lit. d) kodeksu celnego należy dokonywać w ten sposób, że oznacza ono, iż przepis ten ma zastosowanie w sytuacji, gdy towary zatrzymane na podstawie § 83 ust. 1 zdanie pierwsze [...] ustawy prawo celne przy nielegalnym przywozie podlegają równocześnie lub w późniejszym terminie zniszczeniu przez organy celne, pozostając do tego czasu w posiadaniu tych organów?
- 2) Czy wykładni dyrektywy w sprawie podatku akcyzowego należy dokonywać w ten sposób, że należy uznać, iż nielegalnie przywiezione towary, zajęte w chwili przywozu lub równocześnie bądź w późniejszym terminie zniszczone, zostały objęte »procedurą zawieszającą« z tym skutkiem, że zobowiązanie w zakresie podatku akcyzowego nie powstaje lub wygasa (zob. art. 5 ust. 2 akapit pierwszy i art. 6 ust. 1 lit. c) dyrektywy w sprawie podatku akcyzowego w związku z art. 84 ust. 1 lit. a) i art. 98 kodeksu celnego oraz art. 876a [przepisów wykonawczych]?

Czy na odpowiedź tę ma wpływ okoliczność wygaśnięcia lub braku wygaśnięcia, na podstawie art. 233 [akapit pierwszy] lit. d) kodeksu celnego, długu celnego powstałego wskutek takiego nielegalnego przywozu?

- 3) Czy wykładni szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że należy uznać, iż nielegalnie przywiezione towary zajęte przy przywozie, i równocześnie lub w późniejszym terminie zniszczone zostały objęte »procedurą składu celnego« z tym skutkiem, że zobowiązanie w zakresie podatku [VAT] nie powstaje lub

wygasa [zob. art. 7 ust. 3, art. 10 ust. 3 i art. 16 ust. 1 pkt (B) lit. c) szóstej dyrektywy [...] oraz art. 876a (przepisów wykonawczych)]?

Czy na odpowiedź tę ma wpływ okoliczność wygaśnięcia lub braku wygaśnięcia, na podstawie art. 233 [akapit pierwszy] lit. d) kodeksu celnego, długu celnego powstałego wskutek takiego nielegalnego przywozu?

- 4) Czy wykładni kodeksu celnego, przepisów wykonawczych do kodeksu celnego, [dyrektywy w sprawie akcyzy] i szóstej dyrektywy [...] należy dokonywać w ten sposób, że organy celne państwa członkowskiego w przypadku wykrycia nielegalnego przywozu towarów w ramach operacji TIR są właściwe do obciążenia należnościami celnymi, podatkiem akcyzowym i podatkiem VAT tych operacji, gdy organy innego państwa członkowskiego, do którego miał miejsce nielegalny przywóz do Wspólnoty, nie wykryły nieprawidłowości i w konsekwencji nie nałożyły należności celnych, podatku akcyzowego ani podatku VAT (zob. art. 215 kodeksu celnego w związku z art. 217 tego kodeksu, art. 454 ust. 2 i 3 przepisów wykonawczych w brzmieniu obowiązującym w okresie wystąpienia okoliczności faktycznych oraz art. 7 szóstej dyrektywy [...])?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- ⁴⁵ Swym pierwszym pytaniem sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy okoliczności, w których towary zatrzymane przez organy celne i podatkowe przy ich nielegalnym wprowadzeniu na obszar celny Wspólnoty, które zostały jednocześnie lub

w późniejszym terminie zniszczone przez rzeczone organy, pozostając w tym drugim przypadku w posiadaniu tych organów, są objęte pojęciem towarów, które zostały „zajęte i równocześnie lub w późniejszym terminie orzeczono ich przepadek”, zawartym w art. 233 akapit pierwszy lit. d) kodeksu celnego.

⁴⁶ DTL, rządy niderlandzki i włoski oraz Komisja Wspólnot Europejskich uważają za właściwe zastosowanie tego pojęcia do towarów, które są w takiej sytuacji, tak że na mocy tego art. 233 akapit pierwszy lit. d) kodeksu celnego, dług celny wygasa w stosunku do nich. Duński rząd popiera pogląd przeciwny, w szczególności z tego względu, że orzeczenie przepadku w rozumieniu tego przepisu kodeksu celnego nie może być utożsamiane ze zniszczeniem towarów zgodnie z § 83 ust. 1 ustawy prawo cele.

⁴⁷ Na wstępie należy zauważyć, że na mocy art. 233 akapit pierwszy lit. d) kodeksu celnego dług celny wygasa, jeśli towary, w stosunku do których dług ten powstał zgodnie z art. 202 tego kodeksu, zostały zajęte podczas ich nielegalnego wprowadzenia na obszar celny Wspólnoty i równocześnie lub w późniejszym terminie orzeczono ich przepadek.

⁴⁸ W pierwszej kolejności, co się tyczy pojęcia „nielegalne wprowadzenie” towarów na obszar celny Wspólnoty, zawartego w art. 202 i art. 233 akapit pierwszy lit. d) kodeksu celnego, należy na wstępie przypomnieć, że nielegalne wprowadzenie towarów zostaje dokonane z chwilą, gdy towary te miną pierwszy urząd celny położony wewnątrz tego obszaru celnego bez przedstawiania tych towarów organom celnym (wyrok z dnia 2 kwietnia 2009 r. w sprawie C-459/07 Elshani, Zb.Orz. s. I-2759, pkt 25).

⁴⁹ W konsekwencji należy przyjąć, iż „nielegalne wprowadzenie” towarów na obszar celny Wspólnoty w rozumieniu art. 202 kodeksu celnego ma miejsce w sytuacji, gdy

po przekroczeniu zewnętrznej granicy Wspólnoty towary te znajdują się na tym obszarze celnym poza pierwszym urzędem celnym i nie zostały do tego urzędu dostarczone ani przedstawione organom celnym, z takim skutkiem, iż organy celne nie zostały powiadomione o wprowadzeniu tych towarów przez osoby odpowiedzialne za spełnienie tego obowiązku (ww. wyrok w sprawie Elshani, pkt 26).

50 W konsekwencji Trybunał orzekł, że art. 202 i art. 233 akapit pierwszy lit. d) kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że zajęcie towarów nielegalnie wprowadzanych na obszar celný Wspólnoty powoduje wygaśnięcie długu celnego tylko wówczas, gdy zajęcie to następuje, zanim towary miną pierwszy urząd celny położony na tym obszarze (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Elshani, pkt 38).

51 Stanowisko takie jest uzasadnione z jednej strony przez okoliczność, że zajęcie z orzeczeniem przepadku towarów przy ich nielegalnym wprowadzeniu, o którym mowa w art. 233 akapit pierwszy lit. d) kodeksu celnego, stanowi przypadek wygaśnięcia długu celnego będący przedmiotem ścisłej interpretacji (zob. ww. wyrok w sprawie Elshani, pkt 30). Przepis ten odpowiada bowiem na potrzebą ochrony zasobów własnych Wspólnoty, który to cel nie powinien zostać naruszony poprzez wprowadzenie nowych podstaw wygaśnięcia długu celnego (zob. podobnie wyrok z dnia 14 listopada 2002 r. w sprawie C-112/01 SPKR, Rec. s. I-10655, pkt 31; ww. wyrok w sprawie Elshani, pkt 31).

52 Z drugiej strony obecność na obszarze celnym Wspólnoty nielegalnie wprowadzonych towarów samo przez się tworzy znaczące ryzyko, iż towary te zostaną w końcu wprowadzone do obrotu gospodarczego państw członkowskich i że z chwilą, gdy towary te miną teren, na którym znajduje się pierwszy urząd celny położony wewnątrz obszaru celnego, prawdopodobieństwo, że organy celne dzięki zbiegowi okoliczności ujawnią towary w wyniku wyrwykowych kontroli, ulega zmniejszeniu (ww. wyrok w sprawie Elshani, pkt 32).

- 53 Wynika z tego, że zajęcie takich towarów i równoczesne lub późniejsze orzeczenie ich przepadku w rozumieniu art. 233 akapit pierwszy lit. d) kodeksu celnego może prowadzić do wygaśnięcia długu celnego wyłącznie w sytuacji, gdy zajęcie to nastąpiło przed przekroczeniem przez te towary terenu, na którym znajduje się pierwszy urząd celny położony wewnątrz obszaru celnego Wspólnoty.
- 54 Wreszcie wbrew temu, co twierdzi rząd duński, wykładnia ta ma też zastosowanie do przewozu towarów dokonywanego w ramach karnetu TIR.
- 55 W tym zakresie, o ile jest niewątpliwie prawdą, że po pierwsze, art. 4 konwencji TIR stanowi, że od towarów przewożonych zgodnie z procedurą TIR nie są uiszczane lub składane do depozytu w przejściowych urzędach celnych należności i podatki przywozowe i wywozowe, a po drugie, w świetle art. 5 tej konwencji towary te nie podlegają w zasadzie kontroli celnej w przejściowych urzędach celnych, to jednak przy wprowadzeniu towarów na obszar celny Wspólnoty karnet TIR jest co do zasady kontrolowany w urzędzie celnym znajdującym się na zewnętrznej granicy Wspólnoty. Dokonuje się wówczas weryfikacji zamknięć celnych.
- 56 Ponadto jak zauważył rzecznik generalny w pkt 102 swej opinii, nawet w ramach transportu objętego karnetem TIR, gdy towar nielegalnie wprowadzony na obszar celny Wspólnoty przekroczy teren, na którym znajduje się pierwszy urząd celny położony na tym terytorium, szanse jego wykrycia przez przypadek podczas wrywkowych kontroli są mniejsze. W związku z tym powstaje wysokie ryzyko, że towary te zostaną ostatecznie włączone do obrotu gospodarczego w państwach członkowskich.
- 57 W konsekwencji należy stwierdzić, że nawet w kontekście przewozu towarów na podstawie karnetu TIR dług celny wygasa na podstawie art. 233 akapit pierwszy

lit. d) kodeksu celnego, wyłącznie jeżeli zajęcia towarów dokonano zanim towary te przekroczyły teren, na którym znajduje się pierwszy urząd celny położony wewnątrz obszaru celnego Wspólnoty.

- 58 W niniejszej sprawie w odniesieniu do dwóch spraw, w których towary zostały przywiezione na obszar celny Wspólnoty drogą morską, okazuje się, że zostały one zatrzymane przez lokalne organy celne i podatkowe podczas ich nielegalnego wprowadzenia na to terytorium, zgodnie z przepisami art. 233 akapit pierwszy lit. d) kodeksu celnego. Tak więc wydaje się, że sprawy te objęte są tą hipotezą.
- 59 Co się tyczy sprawy, w której towary zostały przywiezione do Danii drogą lądową, z postanowienia odsyłającego wynika, że nielegalne wprowadzenie na obszar celny Wspólnoty odbyło się przy przekraczaniu granicy polsko-niemieckiej. Jednak zatrzymanie i zniszczenie tych towarów nastąpiło w momencie przekraczania granicy niemiecko-duńskiej, to jest po „nielegalnym wprowadzeniu”, a nie w trakcie tego wprowadzenia. Zatem wydaje się, że okoliczności tej sprawy nie mieszczą się w ramach hipotezy art. 233 akapit pierwszy lit. d) kodeksu celnego.
- 60 Po drugie, w odniesieniu do interpretacji pojęć „zajęcie” i „orzeczenie przepadku” w rozumieniu art. 233 akapit pierwszy lit. d) kodeksu celnego, DTL uważa, że zajęcie i orzeczenie przepadku są środkami następującymi po sobie oraz że orzeczenie przepadku jest środkiem znacznie bardziej restrykcyjnym niż zajęcie. Natomiast rząd duński uważa, że przepis ten uzależnia wygaśnięcie długu celnego jednocześnie od zajęcia i orzeczenia przepadku nielegalnie wprowadzonych towarów.
- 61 W tym zakresie należy stwierdzić, że nawet jeśli chodzi o dwa odrębne środki, w praktyce mogą one być stosowane jednocześnie. Jak stwierdził rzecznik generalny

w pkt 110 swej opinii, przez „zajęcie” towarów w świetle art. 233 akapit pierwszy lit. d) kodeksu celnego należy rozumieć materialną interwencję właściwych organów w celu przejęcia faktycznego władztwa nad rzeczą, w drodze którego towary zostały zabezpieczone i faktycznie uniknięto wprowadzenia ich do obrotu gospodarczego państw członkowskich.

⁶² Co się tyczy zagadnienia, czy zniszczenie towarów może zostać uznane za „orzeczenie przepadku” w rozumieniu art. 233 akapit pierwszy lit. d) kodeksu celnego, rząd niderlandzki i Komisja twierdzą, że orzeczenie przepadku oznacza utratę prawa własności towarów przez właściciela i ewentualne nabycie przez władze własności tych towarów jest bez znaczenia. DTL uważa w szczególności, że orzeczenie przepadku następuje z chwilą, gdy pierwotny właściciel traci swe prawo własności do zajętych towarów. Rząd duński uważa natomiast, że przepadek wymaga przekazania aktywów na rzecz państwa. W postępowaniu przed sądem krajowym państwo duńskie w żadnym momencie nie stało się właścicielem zatrzymanych towarów.

⁶³ W tym względzie należy zauważyć, że art. 233 akapit pierwszy lit. d) kodeksu celnego z jednej strony nie zawiera odniesienia do ewentualnego przeniesienia własności towarów, a z drugiej strony przewiduje wyłącznie definitywne pozbawienie posiadania po stronie pierwotnego właściciela i uniknięcie sprzedaży tych towarów bez uiszczania podatków w obrocie gospodarczym Wspólnoty. Jakkolwiek zniszczenie tych towarów pod kontrolą państwa na stałe uniemożliwia wprowadzenie ich do obrotu gospodarczego, to okoliczność, czy państwo nabywa własność zajętych towarów, nie ma decydującego znaczenia.

⁶⁴ Wreszcie – wbrew twierdzeniom rządu duńskiego – fakt, że zniszczenie towarów jest wskazane w art. 233 akapit pierwszy lit. c) tiret drugie kodeksu celnego, odrębnie od zajęcia i orzeczenia przepadku, lub że art. 233 akapit pierwszy lit. d) tego kodeksu mówi wyłącznie o orzeczeniu przepadku, nie wyklucza takiej oceny.

65 Artykuł 233 akapit pierwszy lit. c) tiret drugie kodeksu celnego dotyczy sytuacji, w których towary zgłoszone do procedury celnej pozostają w posiadaniu importera, przewidując podstawy wygaśnięcia długu celnego również dla zgłoszonych towarów, które nie znajdują się w dyspozycji organów celnych i zostają zniszczone na podstawie ich decyzji. Natomiast art. 233 akapit pierwszy lit. d) kodeksu celnego ma zastosowanie jedynie do towarów, które nie znajdują się w posiadaniu importera.

66 W świetle powyższego na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć w ten sposób, że okoliczności, w których towary, które zostały zatrzymane podczas ich wprowadzania na wspólnotowy obszar celny przez lokalne organy celne i podatkowe na terenie, na którym znajduje się pierwszy urząd celny położony na zewnętrznej granicy Wspólnoty i które zostają równocześnie lub następnie zniszczone przez te organy, pozostając cały czas w ich posiadaniu, wchodzą w zakres pojęcia towarów, które zostały „zajęte i równocześnie lub w późniejszym terminie orzeczono ich przepadek”, zawartego w art. 233 akapit pierwszy lit. d) kodeksu celnego, w związku z czym dług celny wygasa na podstawie tego przepisu.

W przedmiocie pytania drugiego

67 Drugim pytaniem sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy w stosunku do towarów zajętych podczas ich przywozu na obszar wspólnotowy i równocześnie bądź w późniejszym terminie zniszczonych przez właściwe władze należy przyjąć, że „podatek akcyzowy uznaje się za zawieszony” w rozumieniu art. 5 ust. 2 akapit pierwszy i art. 6 ust. 1 lit. c) dyrektywy w sprawie podatku akcyzowego w związku z art. 84 ust. 1 lit. a) i art. 98 kodeksu celnego oraz art. 876a przepisów wykonawczych, z tym skutkiem, że zobowiązanie w zakresie należności akcyzowych w odniesieniu do nich nie powstaje lub wygasa.

- 68 Sąd ten ma ponadto wątpliwości, czy wygaśnięcie długu celnego powstałego przy takim wprowadzeniu, na podstawie art. 233 akapit pierwszy lit. d) kodeksu celnego, wpływa na odpowiedź na to pytanie.
- 69 Dla celów oceny wpływu zatrzymania i zniszczenia towarów na powstanie zobowiązania z tytułu podatku akcyzowego należy najpierw ustalić, czy wystąpiło zdarzenie podatkowe w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy w sprawie podatku akcyzowego. W następnej kolejności powstają pytania o wymagalność i ewentualne zawieszenie akcyzy na podstawie kolejno art. 6 ust. 1 i art. 5 ust. 2 tej dyrektywy.
- 70 W odniesieniu, po pierwsze, do zdarzenia prowadzącego do powstania obowiązku w zakresie podatku akcyzowego, jak wynika z art. 5 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy w sprawie podatku akcyzowego, następuje ono podczas produkcji na obszarze Wspólnoty wyrobów objętych podatkiem akcyzowym lub w czasie przywozu na to terytorium takich produktów. Akapit drugi tego ustępu stanowi, że „przywóz” oznacza „wvóz tego wyrobu na terytorium Wspólnoty”.
- 71 W celu zapewnienia jednolitej interpretacji rozpatrywanych przepisów wspólnotowego, pojęcie to należy interpretować w świetle pojęcia „wprowadzenie” zawartego w art. 233 pierwszy akapit lit. d) kodeksu celnego.
- 72 Wynika z tego, że towary objęte podatkiem akcyzowym należy uznać za wwieszone na terytorium Wspólnoty w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy w sprawie podatku akcyzowego z chwilą przekroczenia przez nie terenu, na którym znajduje się pierwszy urząd celny położony wewnątrz obszaru celnego Wspólnoty (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Elshani, pkt 25).

- 73 W sytuacjach takich jak rozpatrywane w dwóch z postępowań przed sądem krajowym, w których towary przewożone drogą morską zostały zajęte i zniszczone przez lokalne organy celne i podatkowe przed opuszczeniem pierwszego urzędu celnego położonego na terytorium Wspólnoty, wydaje się, że towary te nie zostały przywiezione na obszar Wspólnoty, wobec czego nie doszło do zdarzenia prowadzącego do powstania obowiązku w zakresie podatku akcyzowego, o którym mowa w art. 5 ust. 1 dyrektywy w sprawie podatku akcyzowego. Zatem towary te nie mogą podlegać akcyzie.
- 74 Natomiast w przypadku gdy towary takie zostały zajęte i zniszczone przez władze po opuszczeniu pierwszego urzędu celnego położonego wewnątrz terytorium Wspólnoty, należy przyjąć, że zostały one przywiezione do Wspólnoty, tak że doszło w odniesieniu do nich do zdarzenia prowadzącego do powstania obowiązku w zakresie podatku akcyzowego, zgodnie z art. 5 ust. 1 dyrektywy w sprawie podatku akcyzowego. Wydaje się tak być w przypadku towarów będących przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, w której nielegalne wprowadzenie na obszar Wspólnoty miało miejsce w Niemczech, natomiast zajęcia, a następnie zniszczenia towarów dokonano w Danii.
- 75 Po drugie, należy stwierdzić w zakresie tego, czy i z jaką chwilą podatek akcyzowy, w zakresie którego zdarzeniem podatkowym jest wprowadzanie produktów na terytorium Wspólnoty, staje się wymagalny, że w świetle art. 6 ust. 1 dyrektywy w sprawie podatku akcyzowego podatek ten staje się wymagalny w szczególności w momencie dopuszczenia do konsumpcji tych produktów. W świetle art. 6 ust. 1 lit. c) akapit drugi tej dyrektywy dopuszczenie do konsumpcji obejmuje „wszelki przywóz tych produktów, włączając przywóz nieformalny, w przypadku gdy wyroby nie zostały umieszczone w ramach systemu zawieszenia podatku”.
- 76 Jak stwierdzono w pkt 71 i 72 niniejszego wyroku, „przywóz” towarów w rozumieniu dyrektywy w sprawie podatku akcyzowego zakłada, że towary opuściły teren, na którym znajduje się pierwszy urząd celny położony wewnątrz obszaru celnego Wspólnoty.

- 77 Po trzecie, w odniesieniu do towarów będących przedmiotem sprawy, w której były one przewożone drogą lądową, sąd krajowy dąży do ustalenia, czy wymagalność podatku akcyzowego może zostać zawieszona, na podstawie art. 5 ust. 2 dyrektywy w sprawie podatku akcyzowego, wobec okoliczności, że towary zajęte, których przepadek orzeczono po nielegalnym wprowadzeniu na obszar celny Wspólnoty, zostały objęte procedurą składu celnego zgodnie z art. 867a rozporządzenia wykonawczego.
- 78 W tym względzie należy przypomnieć, że system zawieszeń określony w art. 4 lit. c) dyrektywy w sprawie podatku akcyzowego jest reżimem podatkowym mającym zastosowanie do produkcji, przetwarzania, przechowywania i przepływu towarów z zawieszeniem należności akcyzowych. Taki reżim charakteryzuje się tym, że należności akcyzowe związane z produktami nim objętymi nie są jeszcze wymagalne, chociaż powstało już zdarzenie podatkowe prowadzące do ich zastosowania (wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-395/00 Cipriani, Rec. s. I-11877, pkt 42). Zatem jeśli chodzi o produkty podlegające akcyzie, reżim ten powoduje opóźnienie wymagalności podatku akcyzowego do czasu spełnienia przesłanki wymagalności.
- 79 Niewątpliwie z art. 5 ust. 2 dyrektywy w sprawie podatku akcyzowego wynika, że towary wprowadzone nielegalnie są objęte jedną z procedur zawieszających wymienionych w art. 84 ust 1 lit. a) kodeksu celnego, pośród których wymieniona jest procedura składu celnego.
- 80 Jednakże jak wynika z pkt 75 i 76 niniejszego wyroku, w sprawach przed sądem krajowym akcyza stała się wymagalna z chwilą, gdy towary opuściły pierwszy urząd celny położony wewnątrz obszaru celnego Wspólnoty.
- 81 Wynika z tego, że przemycane towary, które były przedmiotem takiego nielegalnego przywozu uznaje się za dopuszczone do konsumpcji, wobec czego ich późniejsze umieszczenie w składzie celnym, zgodnie z art 867a rozporządzenia wykonawczego,

po ich uprzednim zajęciu i orzeczeniu przepadku, nie ma wpływu na wymagalność podatku akcyzowego.

82 Artykuł 867a rozporządzenia wykonawczego w związku z art. 84 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego oraz art. 5 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 92/12 nie może zniweczyć powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego na podstawie art. 6 ust. 1 akapit drugi lit. c) tej dyrektywy.

83 Wreszcie w kwestii tego, czy wygaśnięcie długu celnego, na podstawie sekcji art. 233 akapit pierwszy lit. d) kodeksu celnego, ma wpływ na wygaśnięcie zobowiązania z tytułu podatku akcyzowego związanego z tymi towarami, dyrektywa w sprawie podatku akcyzowego nie zawiera żadnych wyraźnych postanowień dotyczących wygaśnięcia akcyzy w razie nielegalnego przywozu towarów.

84 W tych warunkach – biorąc pod uwagę podobieństwa między należnościami celnymi i akcyzą w zakresie, w jakim obowiązek ich zapłaty wiąże się z przywozem towarów do Wspólnoty, a następnie wprowadzeniem ich do obrotu gospodarczego w państwach członkowskich oraz w celu zapewnienia jednolitej interpretacji omawianych przepisów wspólnotowych – należy stwierdzić, że wygaśnięcie należności akcyzowych ma miejsce w tych samych okolicznościach co wygaśnięcie należności celnych.

85 W konsekwencji jak wynika z pkt 50 niniejszego wyroku, zajęcie lub orzeczenie przepadku towarów nielegalnie wprowadzanych na obszar celny Wspólnoty powoduje wygaśnięcie akcyzy tylko wówczas, gdy następuje, zanim towary miną teren, na którym znajduje się pierwszy urząd celny położony na obszarze celnym Wspólnoty.

86 Zatem na drugie pytanie należy od powiedzieć, że wykładni art. 5 ust. 1 akapit trzeci i art. 6 ust. 1 dyrektywy w sprawie podatku akcyzowego należy dokonywać w ten

sposób, że w stosunku do towarów zajętych przez lokalne organy celne i podatkowe podczas ich przywozu na obszar Wspólnoty i równocześnie bądź w późniejszym terminie zniszczonych przez te organy, pozostających przez cały czas w ich posiadaniu, należy uznać, iż nie zostały one przywiezione do Wspólnoty, wobec czego brak jest zdarzenia podatkowego prowadzącego do powstania obowiązku w zakresie podatku akcyzowego. Towary zajęte po ich nielegalnym wprowadzeniu na ten obszar, to jest od chwili opuszczenia przez nie terenu, na którym znajduje się pierwszy urząd celny położony wewnątrz tego obszaru, i równocześnie bądź w późniejszym terminie zniszczone przez te organy, pozostając cały czas w ich posiadaniu, nie są uważane za towary, w stosunku do których „podatek akcyzowy uznaje się za zawieszony” w rozumieniu art. 5 ust. 2 akapit pierwszy i art. 6 ust. 1 lit. c) dyrektywy w sprawie podatku akcyzowego w związku z art. 84 ust. 1 lit. a) i art. 98 kodeksu celnego oraz art. 876a przepisów wykonawczych, z tym skutkiem, że ma miejsce zdarzenie podatkowe w zakresie podatku akcyzowego dotyczące tych towarów, a zatem podatek akcyzowy w stosunku do nich staje się wymagalny.

W przedmiocie pytania trzeciego

⁸⁷ Swym trzecim pytaniem sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy wykładni art. 7 ust. 3 w związku z art. 10 ust. 3 i art. 16 ust. 1 pkt (B) lit. c) szóstej dyrektywy oraz art. 876a przepisów wykonawczych należy dokonywać w ten sposób, że należy uznać, iż towary zajęte przez lokalne organy celne i podatkowe przy ich przywozie do Wspólnoty lub po dokonaniu ich przywozu, i równocześnie lub w późniejszym terminie zniszczone przez te organy, pozostając cały czas w ich posiadaniu, należy uznać za objęte procedurą składu celnego, choć brak jest zdarzenia podatkowego w zakresie podatku VAT i podatek ten nie staje się wymagalny.

⁸⁸ Sąd ten ma też wątpliwości, czy wygaśnięcie długu celnego powstałego wskutek takiego nielegalnego wprowadzenia, na podstawie art. 233 akapit pierwszy lit. d) kodeksu celnego ma wpływ na odpowiedź na to pytanie.

- 89 Po pierwsze, w odniesieniu do zdarzenia podatkowego i wymagalności podatku VAT w zakresie towarów nielegalnie wprowadzonych do Wspólnoty należy na wstępie wskazać, że zgodnie z art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy „przywóz” podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. W świetle art. 7 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy przywóz taki następuje poprzez „wprowadzenie do Wspólnoty” danych towarów.
- 90 Należy następnie stwierdzić, że art. 10 ust. 3 akapit drugi szóstej dyrektywy stanowi, że w przypadku gdy przywożone towary podlegają między innymi należnościom celnym, „zdarzenie podatkowe ma miejsce, a podatek staje się wymagalny z chwilą zaistnienia zdarzenia odnoszącego się do tych opłat wspólnotowych, a opłaty te stają się wymagalne”.
- 91 Ponadto z orzecznictwa Trybunału dotyczącego zastosowania szóstej dyrektywy do nielegalnego przywozu środków odurzających wynika, że zdarzenie powodujące powstanie należności celnych i obowiązek ich pokrycia oraz zdarzenie podatkowe i obowiązek podatkowy w zakresie podatku VAT zasadniczo są takie same w takich przypadkach. Dwa reżimy prezentują zasadniczo podobne cechy, gdyż zobowiązania powstają w wyniku przywozu towarów do Wspólnoty oraz wprowadzenia ich do obrotu gospodarczego w państwach członkowskich (zob. podobnie wyroki: z dnia 28 lutego 1984 r. w sprawie 294/82 Einberger, Rec. s. 1177, pkt 18; a także z dnia 6 grudnia 1990 r. w sprawie C-343/89 Witzemann, Rec. s. I-4477, pkt 18).
- 92 W tym zakresie, uwzględniając to, co ustalono w pkt 48 niniejszego wyroku, art. 10 ust. 3 akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w zakresie podatku VAT zdarzenie podatkowe może mieć miejsce, a obowiązek podatkowy w zakresie podatku VAT może powstać w odniesieniu do towarów nielegalnie wprowadzonych na terytorium Wspólnoty dopiero od chwili, w której opuściły one teren, na którym znajduje się pierwszy urząd celny położony w obrębie obszaru celnego Wspólnoty.
- 93 Dlatego też, gdy przywożone towary zostają zajęte i równocześnie lub następnie zniszczone przez właściwe organy przed opuszczeniem pierwszego urzędu celnego położonego na obszarze celnym Wspólnoty, należy stwierdzić, że nie miało miejsca

zdarzenie podatkowe ani powstanie obowiązku w zakresie podatku VAT w rozumieniu tego przepisu. Wydaje się tak być w dwóch z omawianych spraw rozpatrywanych przed sądem krajowym, w których towary były transportowane drogą morską.

- ⁹⁴ Natomiast w przypadku gdy towary zostały zajęte i równocześnie lub następnie skonfiskowane po wyjściu z pierwszego urzędu celnego położonego na obszarze celnym Wspólnoty przez władze innego państwa członkowskiego, wystąpiło już zdarzenie podatkowe w zakresie podatku VAT i w związku z tym powstał obowiązek podatkowy zgodnie z art. 10 ust. 3 akapit drugi szóstej dyrektywy. Wydaje się, że jest tak w trzeciej ze spraw rozpatrywanych przed sądem krajowym, w której towary były przewożone drogą lądową.
- ⁹⁵ Po drugie, z pytania przedstawionego Trybunałowi wynika, że sąd krajowy dąży do ustalenia, czy art. 867a rozporządzenia wykonawczego ma wpływ na obowiązek podatkowy w zakresie podatku VAT w ten sposób, że należałoby uznać zajęte towary jako objęte „procedurą składu celnego” wskazaną w art. 16 ust. 1 pkt (B) lit. c) szóstej dyrektywy, tak że brak jest zdarzenia podatkowego w zakresie podatku VAT i wobec tego nie powstaje obowiązek podatkowy. Sąd ten dąży też do ustalenia, czy zawieszający skutek interwencji zarówno w zakresie zdarzenia podatkowego, jak i obowiązku podatkowego, przewidziany w art. 10 ust. 3 akapit pierwszy zdanie drugie tej dyrektywy, może mieć znaczenie w przypadku takich towarów.
- ⁹⁶ W tym zakresie należy stwierdzić w odniesieniu do sytuacji, gdy „towary z chwilą ich wprowadzenia na obszar Wspólnoty zostają objęte jedną z regulacji określonych w art. 7 ust. 3”, o której mowa w art. 10 ust. 3 akapit pierwszy zdanie drugie szóstej dyrektywy, że sformułowanie „z chwilą ich wprowadzenia” należy rozumieć jako oznaczające, że towary nie opuściły pierwszego urzędu celnego i nie zostały zatem przywiezione na obszar Wspólnoty. W konsekwencji gdy towary zostaną zajęte i nastąpi orzeczenie ich przepadku podczas ich nielegalnego wprowadzenia przez zewnętrzną granicę Wspólnoty, brak jest zdarzenia podatkowego i obowiązku podatkowego i nie ma podstaw do zastanawiania się nad możliwym wpływem art. 10 ust. 3 akapit drugi

i art. 16 ust. 1 pkt (B) tej dyrektywy ani art. 867a rozporządzenia wykonawczego, jak ma to miejsce w przypadku towarów przywiezionych drogą morską w dwóch z rozpatrywanych przed sądem krajowym spraw.

97 Natomiast jak stwierdzono w pkt 81 i 82 niniejszego wyroku w kwestii obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego, w przypadku zajęcia i orzeczenia przypadku przez właściwe organy towarów wprowadzanych nielegalnie na terytorium Wspólnoty po minięciu pierwszego urzędu celnego, art. 867a rozporządzenia wykonawczego oraz art. 10 ust. 3 akapit drugi szóstej dyrektywy nie stanowią przeszkody dla powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT od tych towarów, nawet jeśli te ostatnie zostały następnie objęte procedurą składu celnego. Wydaje się, że jest tak w przypadku rozpatrywanych w trzeciej sprawie przed sądem krajowym towarów przewożonych drogą lądową.

98 Po trzecie, w odniesieniu do wpływu wygaśnięcia długu celnego na podstawie art. 233 akapit pierwszy lit. d) kodeksu celnego na zdarzenie podatkowe i obowiązek podatkowy w zakresie podatku VAT, biorąc pod uwagę paralelizm, w świetle art. 10 ust. 3 akapit drugi szóstej dyrektywy, między zdarzeniem podatkowym i obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku VAT a przywozem towarów, jak wskazano powyżej w pkt 91 niniejszego wyroku, należy stwierdzić, że te same warunki dotyczą zarówno wygaśnięcia przywozowych należności celnych, jak i podatku VAT.

99 Jak wynika z powyższego, na trzecie pytanie należy odpowiedzieć, że art. 2 pkt 2, art. 7 i art. 10 ust. 3 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że towary zajęte przez lokalne organy celne i podatkowe podczas ich wprowadzenia na obszar Wspólnoty i równocześnie lub w późniejszym czasie zniszczone przez te organy, pozostając przez cały czas w ich posiadaniu, należy uznać za towary, które nigdy nie zostały przywiezione do Wspólnoty, wobec czego brak było zdarzenia podatkowego w zakresie podatku VAT i nie powstał obowiązek podatkowy w zakresie tego podatku. Jednakże przepisy art. 10 ust. 3 akapit drugi w związku z art. 16 ust. 1 pkt (B) lit. c) szóstej dyrektywy i art. 867a rozporządzenia wykonawczego należy interpretować w ten sposób, że w przypadku towarów zajętych przez organy po ich nielegalnym

wprowadzeniu na ten obszar, to jest od chwili opuszczenia przez nie terenu, na którym znajduje się pierwszy urząd celny położony wewnątrz tego obszaru, i równocześnie lub w późniejszym terminie zniszczonych przez te organy, pozostając przez cały czas w posiadaniu tych organów, ma miejsce zdarzenie podatkowe i powstaje obowiązek podatkowy w zakresie podatku VAT, nawet jeśli towary te zostaną następnie objęte procedurą celną.

W przedmiocie pytania czwartego

¹⁰⁰ Swym czwartym pytaniem sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy organy celne państwa członkowskiego, w którym stwierdzono nielegalny przywóz towarów w ramach operacji z zastosowaniem karnetu TIR, są na podstawie art. 215 w związku z art. 217 kodeksu celnego, art. 454 ust. 2 i 3 rozporządzenia wykonawczego, art. 7 ust. 1 dyrektywy w sprawie podatku akcyzowego i art. 7 szóstej dyrektywy właściwe do obciążenia należnościami celnymi, podatkiem akcyzowym i podatkiem VAT przemysłowych towarów, gdy organy innego państwa członkowskiego, w którym miał miejsce nielegalny przywóz do Wspólnoty, nie wykryły nieprawidłowości ani nie przystąpiły do pokrycia tych należności i zastosowania tych podatków.

¹⁰¹ Na wstępie należy zauważyć, że w świetle odpowiedzi udzielonych na wcześniejsze pytania niniejsze pytanie dotyczy jedynie postępowania przed sądem krajowym, w którym papierosy zostały wprowadzone na terytorium Wspólnoty drogą lądową przez polsko-niemiecką granicę, a następnie zostały wykryte i zajęte przez duńskie organy na niemiecko-duńskiej granicy.

¹⁰² Ponadto jak twierdzą rząd niderlandzki i Komisja, należy dokonać odrębnej analizy właściwości w przedmiocie pokrycia należności celnych, zastosowania podatku akcyzowego i podatku VAT.

- 103 Co się tyczy w pierwszej kolejności właściwości w zakresie pokrycia długu celnego, na wstępie z art. 215 ust. 1 tiret pierwsze kodeksu celnego wynika, że dług celny powstaje „w miejscu, w którym nastąpiły zdarzenia powodujące powstanie tego długu”.
- 104 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że ustalenie miejsca, w którym powstał dług celny, umożliwia określenie państwa członkowskiego właściwego w zakresie pokrycia należności celnych. Zatem przepis ten zmierza do określenia terytorialnej właściwości w zakresie pokrycia kwoty długu celnego (zob. podobnie wyrok z dnia 13 grudnia 2007 r. w sprawie C-526/06 *Road Air Logistics Customs*, Zb.Orz. s. I-11337, pkt 26).
- 105 Następnie na mocy art. 215 ust. 3 kodeksu celnego organy celne określone w art. 217 ust. 1 tego kodeksu, które są właściwe do zaksięgowania kwoty długu celnego, „są organami państwa członkowskiego, w którym dług celny powstał lub uważa się, że powstał zgodnie z niniejszym artykułem”.
- 106 Wreszcie jak już wskazano w pkt 48 niniejszego wyroku, dług celny powstaje zgodnie z art. 202 kodeksu celnego w miejscu, w którym towary podlegające należnościom celnym mijają pierwszy urząd celny znajdujący się wewnątrz obszaru celnego Wspólnoty i nie zostają przedstawione w tym urzędzie.
- 107 Tak więc z łącznej lektury wspomnianych przepisów wynika, że w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym to organy państwa członkowskiego znajdującego się na granicy zewnętrznej Wspólnoty, przez którą towary zostały nielegalnie wprowadzone na obszar celny Wspólnoty – a mianowicie w omawianej sprawie organy niemieckie – są właściwe w zakresie pokrycia długu celnego i to również

wtedy, gdy nielegalne wprowadzenie towarów zostało stwierdzone później na obszarze innego państwa członkowskiego.

- 108 Ponadto jak zauważyła DTL, zgodnie z art. 454 rozporządzenia wykonawczego powyżej wskazany podział kompetencji stosuje się również w kontekście przewozu dokonywanego w ramach karnetu TIR.
- 109 W drugiej kolejności należy wskazać, że właściwość w zakresie podatku VAT wynika z art. 7 ust. 2 w związku z art. 10 ust. 3 szóstej dyrektywy.
- 110 Po pierwsze bowiem, art. 7 ust. 2 szóstej dyrektywy stanowi, że „[m]iejscem przywozu towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary po wprowadzeniu do Wspólnoty”. Po drugie, wspomniany art. 10 ust. 3 stanowi, jak wskazano w pkt 90 niniejszego wyroku, że „[z] chwilą przywozu towarów ma miejsce zdarzenie podatkowe, a podatek staje się wymagalny”.
- 111 W konsekwencji podobnie jak w przypadku należności celnych, obowiązek podatkowy powstaje w państwie członkowskim, w którym towary zostały nielegalnie wprowadzone do Wspólnoty, a zatem władze tego państwa członkowskiego, to jest w omawianej sprawie przed sądem krajowym władze niemieckie, są właściwe do dochodzenia tego podatku.
- 112 Wreszcie gdy chodzi o właściwość w zakresie dochodzenia należności akcyzowych, art. 7 ust. 1 dyrektywy w sprawie podatku akcyzowego stanowi w szczególności, że w przypadku dopuszczenia do konsumpcji w jednym z państw członkowskich wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, przechowywanych do celów handlowych w innym państwie członkowskim, podatek akcyzowy jest nakładany w państwie członkowskim, w którym te wyroby są przechowywane.

- 113 W niniejszej sprawie jest prawdopodobne, że wykryte i zajęte towary są przechowywane do celów handlowych. Niemniej jednak do sądu krajowego, który jako jedyny ma bezpośrednią wiedzę o sporze, należy ustalenie, czy jest tak rzeczywiście.
- 114 Jeśli tak jest, to z art. 6 ust. 1 w związku z art. 7 ust. 1 dyrektywy w sprawie podatku akcyzowego wynika, że władze państwa członkowskiego, w którym nielegalnie wprowadzone do Wspólnoty towary zostały wykryte i zajęte, są właściwe w zakresie odzyskania podatku. W sprawie rozpatrywanej przed sądem krajowym będą to organy duńskie.
- 115 Jeśli tak nie jest, pierwsze państwo członkowskie przywozu, a mianowicie Republika Federalna Niemiec w niniejszej sprawie, pozostaje właściwe w świetle art. 6 dyrektywy w sprawie podatku akcyzowego w zakresie odzyskania należności akcyzowych i to również wtedy, gdy nielegalnie wprowadzone produkty zostały wykryte dopiero później przez władze innego państwa członkowskiego.
- 116 Zatem na czwarte pytanie należy odpowiedzieć w ten sposób, że art. 202, art. 215 ust. 1 i 3 i art. 217 kodeksu celnego oraz art. 7 ust. 2 i art. 10 ust. 3 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że władze państwa członkowskiego, które znajduje się na zewnętrznej granicy Wspólnoty, przez którą towary zostały nielegalnie wprowadzone na obszar celny Wspólnoty, są właściwe w zakresie pokrycia długu celnego i dochodzenia należności z tytułu podatku VAT i to również wtedy, gdy towary te zostały następnie przewiezione do innego państwa członkowskiego, w którym zostały wykryte i zajęte. Artykuł 6 ust. 1 i art. 7 ust. 1 dyrektywy w sprawie podatku akcyzowego należy interpretować w ten sposób, że władze tego ostatniego państwa członkowskiego są właściwe w zakresie odzyskania należności akcyzowych, pod warunkiem że towary były przechowywane do celów handlowych. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy przesłanka ta została spełniona w przedstawionym mu sporze.

W przedmiocie kosztów

- ¹¹⁷ Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) Okoliczności, w których towary, które zostały zatrzymane podczas ich wprowadzania na wspólnotowy obszar celny przez lokalne organy celne i podatkowe na terenie, na którym znajduje się pierwszy urząd celny położony na zewnętrznej granicy Wspólnoty, i które zostają równocześnie lub następnie zniszczone przez te organy, pozostając cały czas w ich posiadaniu, wchodzą w zakres pojęcia towarów, które zostały „zajęte i równocześnie lub w późniejszym terminie orzeczono ich przepadek”, zawartego w art. 233 akapit pierwszy lit. d) rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. L 302, s. 1), w brzmieniu zmienionym rozporządzeniem (WE) nr 955/1999 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 kwietnia 1999 r., w związku z czym dług celny wygasa na podstawie tego przepisu.
- 2) Wykładni art. 5 ust. 1 akapit trzeci i art. 6 ust. 1 dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 96/99/WE z dnia 30 grudnia 1996 r., należy dokonywać w ten sposób, że w stosunku do towarów zajętych przez lokalne organy celne i podatkowe podczas ich wprowadzenia na obszar Wspólnoty i równocześnie bądź w późniejszym terminie zniszczonych przez te organy, pozostających przez cały czas w ich posiadaniu, należy uznać, iż nie zostały one przywiezione do Wspólnoty, wobec

czego brak jest zdarzenia podatkowego prowadzącego do powstania obowiązku w zakresie podatku akcyzowego. Towary zajęte po ich nielegalnym wprowadzeniu na ten obszar, to jest od chwili opuszczenia przez nie terenu, na którym znajduje się pierwszy urząd celny położony wewnątrz tego obszaru, i równocześnie bądź w późniejszym terminie zniszczone przez te organy, pozostając cały czas w ich posiadaniu, nie są uważane za towary, w stosunku do których „podatek akcyzowy uznaje się za zawieszony” w rozumieniu art. 5 ust. 2 akapit pierwszy i art. 6 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy w związku z art. 84 ust. 1 lit. a) i art. 98 rozporządzenia nr 2913/92, w brzmieniu zmienionym rozporządzeniem nr 955/99, oraz art. 876a rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia nr 2913/92, w brzmieniu zmienionym rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1662/1999 z dnia 28 lipca 1999 r., z tym skutkiem, że ma miejsce zdarzenie podatkowe w zakresie podatku akcyzowego dotyczące tych towarów, a zatem podatek akcyzowy w stosunku do nich staje się wymagalny.

- 3) Artykuł 2 ust. 2, art. 7 i art. 10 ust. 3 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 1999/85/WE z dnia 22 października 1999 r., należy interpretować w ten sposób, że towary zajęte przez lokalne organy celne i podatkowe podczas ich wprowadzenia na obszar Wspólnoty i równocześnie lub w późniejszym terminie zniszczone przez te organy, pozostając przez cały czas w ich posiadaniu, należy uznać za towary, które nigdy nie zostały przywiezione do Wspólnoty, wobec czego brak jest zdarzenia podatkowego w zakresie podatku VAT i nie powstaje obowiązek podatkowy w zakresie tego podatku. Jednakże przepisy art. 10 ust. 3 akapit drugi w związku z art. 16 ust. 1 (B) lit. c) tej dyrektywy i art. 867a rozporządzenia nr 2454/93, w brzmieniu zmienionym rozporządzeniem Komisji nr 1662/1999, należy interpretować w ten sposób, że w przypadku towarów zajętych przez organy po ich nielegalnym wprowadzeniu na ten obszar, to jest od chwili opuszczenia przez nie terenu, na którym znajduje się pierwszy urząd celny położony wewnątrz tego obszaru, i równocześnie lub w późniejszym okresie zniszczonych przez te organy, pozostając przez cały czas w posiadaniu tych organów, ma miejsce zdarzenie podatkowe i powstaje obowiązek podatkowy

w zakresie podatku VAT, nawet jeśli towary te zostaną następnie objęte procedurą celną.

- 4) Artykuł 202, art. 215 ust. 1 i 3 i art. 217 rozporządzenia nr 2913/92, w brzmieniu zmienionym rozporządzeniem nr 955/1999, oraz art. 7, ust. 2 i art. 10 ust. 3 szóstej dyrektywy 77/388, w brzmieniu zmienionym dyrektywą 1999/85, należy interpretować w ten sposób, że władze państwa członkowskiego, które znajduje się na zewnętrznej granicy Wspólnoty, przez którą towary zostały nielegalnie wprowadzone na obszar celny Wspólnoty, są właściwe w zakresie pokrycia długu celnego i dochodzenia należności z tytułu podatku VAT i to również wtedy, gdy towary te zostały następnie przewiezione do innego państwa członkowskiego, w którym zostały wykryte i zajęte. Artykuł 6 ust. 1 i art. 7 ust. 1 dyrektywy 92/12, w brzmieniu zmienionym dyrektywą 96/99, należy interpretować w ten sposób, że władze tego ostatniego państwa członkowskiego są właściwe w zakresie odzyskania należności akcyzowych, pod warunkiem że towary były przechowywane do celów handlowych. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy przesłanka ta została spełniona w przedstawionym mu sporze.

Podpisy