Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 16 lipca 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Kodeks celny – Zgłoszenia celne – Artykuł 78 tego kodeksu – Kontrola zgłoszenia celnego – Nazwa zgłaszającego – Zmiana informacji dotyczących osoby zgłaszającego w celu wykazania istnienia stosunku przedstawicielstwa pośredniego – Pośrednie reprezentowanie osoby, która uzyskała świadectwo przywozowe

W sprawie C-97/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Düsseldorf (sąd ds. finansowych w Düsseldorfie, Niemcy) postanowieniem z dnia 9 stycznia 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 lutego 2019 r., w postępowaniu:

**Pfeifer & Langen GmbH & Co. KG**

przeciwko

**Hauptzollamt Köln,**

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Arabadjiev (sprawozdawca), prezes izby, P.G. Xuereb i T. von Danwitz, sędziowie,

rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz: M. Krausenböck, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 19 grudnia 2019 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Pfeifer & Langen GmbH & Co. KG – D. Ehle, Rechtsanwalt,

– w imieniu Hauptzollamt Köln – W. Liebe i E. Schmidt, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu czeskiego – M. Smolek, J. Vláčil i O. Serdula, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu niderlandzkiego – M.K. Bulterman i C.S. Schillemans, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – F. Clotuche-Duvieusart i B.-R. Killmann, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niemiecki.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 lutego 2020 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 78 ust. 3 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1, zwanego dalej „kodeksem celnym").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Pfeifer & Langen GmbH & Co. KG a Hauptzollamt Köln (głównym urzędem celnym w Kolonii, Niemcy, zwanym dalej „głównym urzędem celnym") w przedmiocie odmowy uwzględnienia przez główny urząd celny wniosku o sprostowanie informacji dotyczących osoby zgłaszającego zawartych w zgłoszeniu celnym.

### Ramy prawne

3 Kodeks celny został uchylony i zastąpiony 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 weszło w życie w dniu 24 czerwca 2008 r. Rozporządzenie to zostało zmienione rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 528/2013 z dnia 12 czerwca 2013 r. (Dz.U. 2013, L 165, s. 62) (zwane dalej „zmodernizowanym kodeksem celnym"). Jak wynika z art. 188 zmodernizowanego kodeksu celnego, niektóre jego przepisy miały zastosowanie od dnia 24 czerwca 2008 r., natomiast pozostałe przepisy miały być stosowane nie później niż od dnia 1 listopada 2013 r. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.U. 2013, L 269, s. 1; sprostowanie Dz.U. 2013, L 287, s. 90), które weszło w życie w dniu 30 października 2013 r., uchyliło zmodernizowany kodeks celny, ale także kodeks celny, ponieważ niektóre przepisy tego ostatniego miały nadal zastosowanie najpóźniej do dnia 1 listopada 2013 r. Otóż z art. 286 ust. 2 w związku z art. 288 ust. 2 rozporządzenia nr 952/2013 wynika, że kodeks celny został uchylony ze skutkiem od dnia 1 maja 2016 r. W związku z tym, zważywszy na datę wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, kodeks celny ma nadal zastosowanie w niniejszej sprawie. Należy dodać, że żaden z przepisów zmodernizowanego kodeksu celnego mających zastosowanie od dnia 24 czerwca 2008 r. nie ma znaczenia dla niniejszej sprawy.

4 Motyw ósmy kodeksu celnego miał następujące brzmienie:

„wydając przepisy wykonawcze do niniejszego kodeksu, należy w miarę możliwości zwrócić uwagę na zapobieganie nadużyciom lub nieprawidłowościom mogącym przynieść uszczerbek budżetowi Wspólnot Europejskich".

5 Artykuł 4 kodeksu celnego przewidywał:

„Użyte w niniejszym kodeksie określenia oznaczają:

[…]

17) »zgłoszenie celne« oznacza czynność, poprzez którą osoba wyraża, w wymaganej formie i w określony sposób, zamiar objęcia towaru określoną procedurą celną;

18) »zgłaszający« oznacza osobę, która dokonuje zgłoszenia celnego we własnym imieniu, albo osobę, w której imieniu dokonywane jest zgłoszenie celne;

[…]”.

6 Artykuł 5 tego kodeksu stanowił:

„1. Na warunkach określonych w art. 64 ust. 2 i z zastrzeżeniem przepisów przyjętych w ramach art. 243 ust. 2 lit. b) każda osoba ma prawo do działania przez przedstawiciela reprezentującego ją przed organami celnymi celem dokonania wszelkich czynności i formalności przewidzianych w przepisach prawa celnego.

2. Przedstawicielstwo może być:

– bezpośrednie, w tym przypadku przedstawiciel działa w imieniu i na rzecz innej osoby, lub

– pośrednie, w tym przypadku przedstawiciel działa we własnym imieniu, lecz na rzecz innej osoby.

Państwa członkowskie mogą sobie zastrzec prawo do dokonywania, na swoim obszarze, zgłoszenia celnego przez:

– przedstawiciela bezpośredniego, lub

– przedstawiciela pośredniego;

tak aby przedstawicielem był agent celny wykonujący swój zawód na terytorium tego państwa członkowskiego.

[…]

4. Przedstawiciel musi zgłosić fakt wykonywania działalności [zgłosić, że działa] na rzecz osoby reprezentowanej, sprecyzować, czy jest to przedstawicielstwo pośrednie, czy bezpośrednie, oraz być umocowany do reprezentowania.

Osoba, która nie zadeklaruje faktu wykonywania działalności [nie zgłosi, że działa] w imieniu lub na rzecz innej osoby, lub taka, która zadeklaruje, że działa w imieniu lub na rzecz innej osoby, nie będąc umocowana do reprezentowania, jest traktowana jako działająca we własnym imieniu i na własną rzecz.

5. Organy celne mogą zażądać od każdej osoby oświadczającej, że działa w imieniu lub na rzecz innej osoby, przedstawienia dowodów potwierdzających jej prawo do występowania w charakterze przedstawiciela”.

7 Artykuł 64 wspomnianego kodeksu stanowił:

„1. Z zastrzeżeniem art. 5 zgłoszenia celnego może dokonać każda osoba, która przedstawi lub doprowadzi do przedstawienia właściwym organom celnym towaru, którego dotyczy zgłoszenie, razem ze wszystkimi dokumentami, których przedłożenie jest niezbędne do zastosowania przepisów regulujących procedurę celną, do której towar jest zgłaszany.

2. Jednakże:

a) gdy przyjęcie zgłoszenia celnego nakłada na określoną osobę szczególne obowiązki, zgłoszenia dokonuje ta osoba lub dokonuje się go na jej rzecz;

[…]”.

8 Zgodnie z art. 65 tego kodeksu:

„Po przyjęciu zgłoszenia przez organy celne zgłaszający może dokonać, na własną prośbę, sprostowania jednego lub kilku elementów zgłoszenia. Sprostowanie nie może spowodować, aby zgłoszenie dotyczyło towarów innych niż te, które początkowo były nim objęte.

Jednakże organy celne nie zezwalają na dokonanie jakiegokolwiek sprostowania, jeżeli odpowiedni wniosek został przedstawiony po tym, jak organy te:

a) poinformowały zgłaszającego o zamiarze przeprowadzenia rewizji towarów, lub

b) stwierdziły nieprawidłowość danych zawartych w zgłoszeniu; lub

c) zwolniły towary".

9 Artykuł 66 kodeksu celnego przewidywał:

„1. Jeżeli zgłaszający przedstawi dowód, że towar został zgłoszony omyłkowo do procedury celnej właściwej temu zgłoszeniu lub że w wyniku zaistnienia szczególnych okoliczności objęcie towaru procedurą celną, do której został zgłoszony, nie jest już dalej uzasadnione, organy celne, na wniosek zgłaszającego, unieważniają już przyjęte zgłoszenie.

[…]

2. Z wyjątkiem przypadków określonych zgodnie z procedurą [k]omitetu zgłoszenie po zwolnieniu towarów nie może zostać unieważnione.

[…]".

10 Artykuł 74 tego kodeksu stanowił:

„1. Jeżeli przyjęcie zgłoszenia celnego powoduje powstanie długu celnego, towary, których dotyczy to zgłoszenie, mogą zostać zwolnione jedynie w przypadku, gdy kwota długu celnego została zapłacona lub zabezpieczona. […]

2. Jeżeli stosując przepisy właściwe dla procedury celnej, do której zostały zgłoszone towary, organy celne zażądają złożenia zabezpieczenia, zwolnienie wymienionych towarów do tej procedury celnej może zostać udzielone jedynie po złożeniu takiego zabezpieczenia".

11 Artykuł 78 wspomnianego kodeksu przewidywał:

„1. Po zwolnieniu towarów organy celne mogą z urzędu lub na wniosek zgłaszającego dokonać kontroli zgłoszenia.

2. Po dokonaniu zwolnienia towarów organy celne mogą, w celu upewnienia się o prawidłowości danych zawartych w zgłoszeniu, przystąpić do kontroli dokumentów i danych handlowych dotyczących operacji przywozu lub wywozu towarów objętych zgłoszeniem oraz późniejszych operacji handlowych dotyczących tych samych towarów. Kontrole te mogą być przeprowadzone u zgłaszającego bądź u każdej osoby bezpośrednio lub pośrednio zainteresowanej zawodowo tymi operacjami, jak również u każdej innej osoby posiadającej dla potrzeb zawodowych wymienione dokumenty i dane. Organy te mogą również przeprowadzić rewizję towarów, o ile istnieje jeszcze możliwość ich okazania.

3. Jeżeli z kontroli zgłoszenia lub kontroli po zwolnieniu towarów wynika, że przepisy regulujące właściwą procedurę celną zostały zastosowane w oparciu o nieprawidłowe lub niekompletne dane, organy celne podejmują, zgodnie z wydanymi przepisami, niezbędne działania w celu uregulowania sytuacji, biorąc pod uwagę nowe dane, którymi dysponują".

12 Zgodnie z art. 201 tego kodeksu:

„1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

a) dopuszczenia do swobodnego obrotu towaru podlegającego należnościom przywozowym, lub

b) objęcia takiego towaru procedurą odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem z należności celnych przywozowych.

2. Dług celny powstaje w chwili przyjęcia zgłoszenia celnego.

3. Dłużnikiem jest zgłaszający. W przypadku przedstawicielstwa pośredniego dłużnikiem jest również osoba, na rzecz której składane jest zgłoszenie celne.

Jeżeli zgłoszenie celne o objęcie towaru jedną z procedur określon[ych] w ust. 1 zostało sporządzone na podstawie danych, co spowodowało [które spowodowały], że należności celne przywozowe nie zostały pobrane lub zostały pobrane w kwocie niższej niż prawnie należna, osoby, które dostarczyły tych danych, wymaganych do sporządzenia zgłoszenia, i które wiedziały lub powinny były wiedzieć, że dane te są nieprawdziwe, mogą również zostać uznane za dłużników zgodnie z obowiązującymi przepisami krajowymi".

13 Artykuł 236 kodeksu celnego przewidywał:

„1. Należności celne przywozowe lub wywozowe podlegają zwrotowi, gdy okaże się, że w chwili uiszczenia kwota tych należności nie była prawnie należna lub że kwota ta została zaksięgowana niezgodnie z art. 220 ust. 2.

Należności celne przywozowe lub wywozowe podlegają umorzeniu, gdy okaże się, że w chwili zaksięgowania kwota tych należności nie była prawnie należna lub że kwota ta została zaksięgowana niezgodnie z art. 220 ust. 2.

Należności nie podlegają zwrotowi ani umorzeniu, w przypadku gdy fakty, które doprowadziły do zapłacenia lub zaksięgowania kwoty prawnie nienależnej, są wynikiem świadomego działania [oszustwa] osoby zainteresowanej.

2. Należności celne przywozowe lub wywozowe są zwracane lub umarzane po złożeniu wniosku przed upływem trzech lat, licząc od dnia powiadomienia dłużnika o tych należnościach. Wniosek należy złożyć we właściwym urzędzie celnym.

[…]

Organy celne dokonują zwrotu lub umorzenia z urzędu, gdy same przed upływem tego terminu stwierdzą, że zaistniała jedna z okoliczności określonych w ust. 1 akapity pierwszy i drugi".

## Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

14 SC Zahărul Oradea SA (zwana dalej „Zahărul Oradeą”) z siedzibą w Rumunii jest spółką zależną Pfeifer & Langen. Nabyła ona 45 000 ton pochodzącego z Brazylii cukru trzcinowego przeznaczonego do rafinacji w zakładzie Pfeifer & Langen znajdującym się w Euskirchen (Niemcy) na podstawie porozumienia zawartego między Pfeifer & Langen i Zahărul Oradeą. Rafinowany cukier miał zostać następnie sprzedany Pfeifer & Langen.

15 W dniu 13 grudnia 2011 r. właściwe organy rumuńskie wydały Zahărul Oradei świadectwo na przywóz wspomnianej ilości cukru trzcinowego. Zgodnie z informacjami przekazanymi przez sąd odsyłający w dniu 2 lutego 2012 r. Zahărul Oradea udzieliła Pfeifer & Langen umocowania do reprezentowania jej w zakresie zgłoszeń celnych dotyczących tego przywozu.

16 W dniu 24 lutego 2012 r. Pfeifer & Langen dokonała we własnym imieniu zgłoszenia w głównym urzędzie celnym w celu dopuszczenia do swobodnego obrotu części towarów obejmującej 499 456 kilogramów (kg) cukru trzcinowego przeznaczonego do rafinacji. W zgłoszeniu celnym powołała się ona na świadectwo przywozowe wydane Zahărul Oradei. Ponadto przekazała ona odpis umocowania udzielonego przez Zahărul Oradeę. Główny urząd celny przyjął zgłoszenie i po odpisaniu owej ilości cukru trzcinowego na przedłożonym przez Pfeifer & Langen świadectwie przywozowym zażądał od niej, stosując obniżoną stawkę wynoszącą 252,50 EUR za tonę, zapłaty należności celnych w wysokości 126 113,65 EUR.

17 W dwóch pismach odpowiednio z dnia 10 i 11 stycznia 2013 r. Pfeifer & Langen zwróciła się do głównego urzędu celnego z wnioskiem o dokonanie kontroli zgłoszenia celnego złożonego w dniu 24 lutego 2012 r., tak aby uznano, że dokonała rzeczonego zgłoszenia jako pośredni przedstawiciel zgłaszającego – Zahărul Oradei – ponieważ powzięła ona wątpliwości co do możliwości skorzystania z obniżonej stawki celnej na cukier trzcinowy.

18 Decyzją z dnia 24 stycznia 2013 r. główny urząd celny zażądał od Pfeifer & Langen retrospektywnego pokrycia należności celnych w wysokości 83 158,41 EUR. Kwotę tę obliczono poprzez zastosowanie stawki wynoszącej 41,90 EUR za 100 kg, przewidzianej dla cukru trzcinowego objętego podpozycją 1701 14 90 Nomenklatury scalonej. W uzasadnieniu tej decyzji główny urząd celny wskazał, że Pfeifer & Langen nie powinna była skorzystać ze stawki obniżonej, ponieważ świadectwo przywozowe wydano Zahărul Oradei.

19 Pfeifer & Langen wniosła od tej decyzji odwołanie, powołując się na swój wniosek o dokonanie kontroli zgłoszenia celnego z dnia 24 lutego 2012 r.

20 Decyzją z dnia 26 kwietnia 2018 r. główny urząd celny oddalił wspomniane odwołanie na tej podstawie, że skoro Pfeifer & Langen nie podała w zgłoszeniu celnym, że działa na rzecz Zahărul Oradei, miała ona status zgłaszającego i tym samym również była dłużnikiem długu celnego. Zgodnie z tą decyzją wskazanie osoby zgłaszającego w zgłoszeniu celnym nie może być nieprawidłowe lub niekompletne, ponieważ jest to dobrowolna czynność proceduralna, w związku z czym nie można go następnie zmienić. Nie ma w tym względzie znaczenia, że zgłoszenie celne złożone przez Pfeifer & Langen było niespójne ze względu na udzielone przez Zahărul Oradeę umocowanie, którego odpis Pfeifer & Langen przekazała głównemu urzędowi celnemu.

21 Pfeifer & Langen wniosła skargę na decyzję z dnia 26 kwietnia 2018 r. do sądu odsyłającego. W skardze podnosi ona, że należy dokonać sprostowania jej zgłoszenia celnego w taki sposób, aby uznano, że działała ona jako przedstawiciel pośredni Zahărul Oradei. Niewskazanie przez Pfeifer & Langen w owym zgłoszeniu celnym, że działała ona jako przedstawiciel pośredni Zahărul Oradei, wbrew temu, co pierwotnie przyjęto, wynika wyłącznie z tego, że – zdaniem Pfeifer & Langen – funkcjonariuszka głównego urzędu celnego udzieliła jej nieprawidłowych informacji. Ta ostatnia, w odpowiedzi na pytanie zadane przez Pfeifer & Langen, miała stwierdzić, że Pfeifer & Langen powinna sporządzić

zgłoszenia celne we własnym imieniu i na własną rzecz. Tymczasem, przedstawiając odpis umocowania udzielonego jej przez Zahărul Oradeę, Pfeifer & Langen wykazała przysługujące jej upoważnienie do reprezentowania. Pfeifer & Langen podnosi ponadto, że cele procedury celnej nie zostały zagrożone. Jej zdaniem przesłanki zwolnienia cukru trzcinowego przez główny urząd celny były spełnione, ponieważ złożyła ona gwarancję bankową w odniesieniu do należności przywozowych.

22 Główny urząd celny podnosi, że Pfeifer & Langen nie otrzymała od funkcjonariuszki celnej informacji, na które się powołuje. Ponadto, w jego ocenie, dane wskazane przez Pfeifer & Langen w zgłoszeniu celnym nie były błędne. Ze względu na to, że Pfeifer & Langen złożyła zgłoszenie celne we własnym imieniu, główny urząd celny jest zdania, że skutecznie uzyskała ona status zgłaszającego i zrezygnowała z zamiaru dokonania zgłoszenia celnego jako przedstawiciel pośredni mimo przysługującego jej upoważnienia do reprezentowania.

23 Zdaniem sądu odsyłającego z orzecznictwa Trybunału wynika, że art. 78 ust. 3 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że pozwala on, z urzędu lub na wniosek zgłaszającego, na dokonanie kontroli i sprostowania zgłoszenia celnego takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, tak że w zawisłej przed nim sprawie możliwe jest dokonanie zmiany informacji dotyczących osoby zgłaszającego w sposób pozwalający ujawnić stosunek przedstawicielstwa pośredniego istniejący między Zahărul Oradeą a Pfeifer & Langen. W tym względzie sąd ten zauważa, że dane zawarte w zgłoszeniu celnym rozpatrywanym w postępowaniu głównym, na podstawie których Pfeifer & Langen została uznana za zgłaszającego bez wzmianki o stosunku przedstawicielstwa pośredniego na rzecz Zahărul Oradei, są wynikiem błędu w wykładni właściwych przepisów. Ponadto wspomniany sąd uważa, że takie sprostowanie nie zagraża celom właściwej procedury celnej oraz że Pfeifer & Langen przedstawiła wystarczające dowody pozwalające stwierdzić, że przepisy regulujące właściwą procedurę celną zostały zastosowane w oparciu o nieprawidłowe lub niekompletne dane.

24 Sąd odsyłający zastanawia się jednak, czy taka wykładnia art. 78 ust. 3 kodeksu celnego jest możliwa w kontekście tego, że Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) i Finanzgericht Hamburg (sąd ds. finansowych w Hamburgu, Niemcy) w niedawnych wyrokach orzekły, że zastosowanie tego przepisu nie może prowadzić do uznania za zgłaszającego osoby innej niż wskazana w zgłoszeniu celnym.

25 W tym stanie rzeczy Finanzgericht Düsseldorf (sąd ds. finansowych w Düsseldorfie, Niemcy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 78 ust. 3 [kodeksu celnego] należy interpretować w ten sposób, że zgodnie z nim w sytuacji takiej jak ta będąca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym zgłoszenie celne należy skontrolować i skorygować w taki sposób, że dane zgłaszającej zostaną zastąpione oznaczeniem osoby, której udzielono pozwolenia na przywóz przywiezionego towaru, a osoba ta będzie reprezentowana przez osobę, którą podano w zgłoszeniu celnym jako zgłaszającą i która przedstawiła urzędowi celnemu pełnomocnictwo udzielone przez posiadaczkę pozwolenia na przywóz?”.

## W przedmiocie pytania prejudycjalnego

26 Na wstępie należy zauważyć, że – zgodnie z informacjami zawartymi w postanowieniu odsyłającym – chociaż Pfeifer & Langen otrzymała umocowanie do reprezentowania Zahărul Oradei w zakresie przeprowadzenia procedury celnej i przedłożyła rzeczone umocowanie organom celnym przy dokonywaniu zgłoszenia celnego, nie wskazała ona w tym zgłoszeniu, że reprezentuje Zahărul Oradeę. W ramach sporu w postępowaniu głównym Pfeifer & Langen wnosi o dokonanie kontroli wspomnianego zgłoszenia w taki sposób, by wykazano w nim stosunek przedstawicielstwa pośredniego między nią a Zahărul Oradeą.

27 Tak więc poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 78 ust. 3 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że organy celne mogą uwzględnić wniosek o dokonanie kontroli zgłoszenia celnego mający na celu ujawnienie istnienia stosunku przedstawicielstwa pośredniego między, z jednej strony, umocowanym, który omyłkowo wskazał, że działa wyłącznie we własnym imieniu i na własną rzecz, mimo że posiadał umocowanie od posiadacza świadectwa przywozowego, a, z drugiej strony, mocodawcą, na rzecz którego zgłoszenie zostało dokonane.

28 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 78 kodeksu celnego ustanawia procedurę umożliwiającą organom celnym z urzędu lub na wniosek zgłaszającego dokonanie kontroli zgłoszenia celnego po zwolnieniu towarów objętych tym zgłoszeniem, czyli po jego dokonaniu (wyrok z dnia 12 października 2017 r., Tigers, C-156/16, EU:C:2017:754, pkt 29).

29 Trybunał orzekł już, że jeżeli zgłaszający zwraca się o dokonanie kontroli swego zgłoszenia, organy celne są zobowiązane rozpatrzyć jego wniosek co najmniej w celu ustalenia, czy należy przeprowadzić tę kontrolę, i że przeprowadzenie kontroli wnioskowanej przez zgłaszającego podlega tym samym ocenie tych organów zarówno co do zasady, jak i wyniku. Organy te dysponują w tym celu szerokim zakresem uznania (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., Südzucker i in., C-608/10, C-10/11 i C-23/11, EU:C:2012:444, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 W tym względzie organy celne biorą pod uwagę w szczególności to, czy możliwe jest przeprowadzenie kontroli danych zawartych w zgłoszeniu, które ma być poddane kontroli, oraz we wniosku o jej dokonanie. Jeśli kontrola jest co do zasady możliwa, organy celne są zobowiązane albo oddalić wniosek zgłaszającego w drodze decyzji z uzasadnieniem, albo dokonać wnioskowanej kontroli (wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., Südzucker i in., C-608/10, C-10/11 i C-23/11, EU:C:2012:444, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Jeżeli z kontroli zgłoszenia lub kontroli dokumentów wynika, że przepisy regulujące właściwą procedurę celną zostały zastosowane w oparciu o nieprawidłowe lub niekompletne dane, organy celne podejmują, zgodnie z art. 78 ust. 3, działania niezbędne w celu uregulowania sytuacji, biorąc pod uwagę nowe dane, którymi dysponują (wyrok z dnia 12 października 2017 r., Tigers, C-156/16, EU:C:2017:754, pkt 30).

32 Tak oto z całości art. 78 kodeksu celnego wynika, że możliwe jest przedstawianie nowych dokumentów, które mogą zostać uwzględnione przez organy celne, i to po dokonaniu zgłoszenia celnego. Logika wspomnianego artykułu opiera się bowiem na dostosowaniu procedury celnej do rzeczywistej sytuacji (wyrok z dnia 12 października 2017 r., Tigers, C-156/16, EU:C:2017:754, pkt 31).

33 W niniejszym przypadku należy ustalić, czy w okolicznościach postępowania głównego art. 78 tego kodeksu pozwala organom celnym na dokonanie zmiany informacji dotyczących osoby zgłaszającego, a w szczególności na wskazanie istnienia stosunku przedstawicielstwa pośredniego między zgłaszającym a osobą, która udzieliła mu umocowania.

34 Należy przypomnieć, że przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii trzeba brać pod uwagę nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której część stanowi (wyroki: z dnia 22 czerwca 2016 r., Thomas Philipps, C-419/15, EU:C:2016:468, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 21 listopada 2019 r., Procureur-Generaal bij de Hoge Raad der Nederlanden, C-678/18, EU:C:2019:998, pkt 31).

35 Co się tyczy, po pierwsze, brzmienia art. 78 kodeksu celnego, należy przypomnieć, że nie stoi ono na przeszkodzie uprawnieniu organów celnych do dokonania kontroli zgłoszenia celnego w rozumieniu ust. 1 wspomnianego artykułu lub następczej kontroli w rozumieniu jego ust. 2, ani uprawnieniu do podjęcia niezbędnych działań w celu uregulowania sytuacji w rozumieniu ust. 3 tego artykułu (wyrok z dnia 10 grudnia 2015 r., Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, pkt 25).

36 Trybunał stwierdził również, że artykuł ten nie rozróżnia błędów lub braków możliwych do skorygowania od tych, których skorygować nie można. Pojęcie „nieprawidłowych lub niekompletnych danych" należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono zarówno błędy lub braki rzeczowe, jak i dotyczące interpretacji stosownych przepisów (wyrok z dnia 16 października 2014 r., VAEX Varkens- en Veehandel, C-387/13, EU:C:2014:2296, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Co się tyczy, po drugie, kontekstu, w jaki wpisuje się ów przepis, należy stwierdzić, że żaden przepis tego kodeksu nie zabrania dokonania na podstawie jego art. 78 ust. 3 zmiany elementów zawartych w zgłoszeniu celnym, takich jak informacje dotyczące osoby zgłaszającego, a w szczególności istnienie stosunku przedstawicielstwa pośredniego.

38 Ponadto należy oddalić argument podniesiony przez główny urząd celny i rząd niderlandzki związany z tym, że art. 78 kodeksu celnego stanowi część tytułu IV tego kodeksu, który dotyczy przeznaczenia celnego, podczas gdy przepisy odnoszące się do osoby zgłaszającego są objęte tytułem I tego kodeksu, zawierającym przepisy ogólne. Okoliczność ta nie wyklucza bowiem możliwości dokonania przez organy celne kontroli informacji dotyczących osoby zgłaszającego, które wskazano w zgłoszeniach celnych, poprzez wykazanie istnienia stosunku przedstawicielstwa pośredniego w celu uregulowania, w stosownym przypadku, sytuacji. Trybunał orzekł w tym względzie, że dokonanie zmiany zgłoszeń dotyczących wartości towarów jest w pewnych okolicznościach możliwe, mimo że przepisy odnoszące się do tej wartości są objęte tytułem II kodeksu celnego, nie zaś jego tytułem IV (zob. podobnie wyrok z dnia 20 października 2005 r., Overland Footwear, C-468/03, EU:C:2005:624, pkt 70).

39 Ponadto, wbrew argumentowi podniesionemu przez główny urząd celny i rząd niderlandzki, art. 66 kodeksu celnego dotyczący unieważnienia zgłoszenia celnego nie stanowi przeszkody dla dokonania takiej kontroli. Procedura unieważnienia zgłoszenia celnego, której warunki są określone w tym artykule, ma bowiem zastosowanie tylko w dwóch sytuacjach, a mianowicie gdy zgłaszający przedstawi dowód, że towar został zgłoszony omyłkowo do procedury celnej właściwej temu zgłoszeniu lub gdy w wyniku szczególnych okoliczności objęcie towaru procedurą celną, do której został on zgłoszony, nie jest już uzasadnione. W razie unieważnienia dług celny wynikający z unieważnionego zgłoszenia wygasa. Ustęp 2 wspomnianego art. 66 uściśla dodatkowo, że zgłoszenie nie może co do zasady zostać unieważnione po zwolnieniu towarów.

40 W odróżnieniu od owego art. 66, art. 78 kodeksu celnego przewiduje jedynie kontrolę istniejącego zgłoszenia i nie prowadzi do nieważności tego zgłoszenia ani wygaśnięcia wynikającego z niego długu. Ponadto ów art. 78 ma zastosowanie wyłącznie do wniosków o dokonanie kontroli złożonych po zwolnieniu towarów, to znaczy na etapie, na którym sprawdzenie prawidłowości informacji dotyczących danych towarów nie jest już możliwe.

41 W tym względzie Trybunał orzekł w wyroku z dnia 12 lipca 2012 r., Südzucker i in. (C-608/10, C-10/11 i C-23/11, EU:C:2012:444, pkt 50), że sam fakt, iż bezpośrednia kontrola towarów przed wywozem stała się niemożliwa ze względu na to, że towary te w dniu złożenia wniosku o dokonanie kontroli zgłoszenia wywozowego opuściły już terytorium Unii Europejskiej, nie oznacza, że dokonanie takiej kontroli jest niemożliwe.

42 Należy również stwierdzić, że zmiana informacji dotyczących osoby zgłaszającego w sposób pozwalający ujawnić istnienie stosunku przedstawicielstwa pośredniego nie jest porównywalna ze zmianą informacji dotyczących charakteru lub cech towarów, w odniesieniu do których Trybunał w wyroku z dnia 20 października 2005 r., Overland Footwear (C-468/03, EU:C:2005:624, pkt 47, 48) uznał, że organy celne mogą odmówić dokonania kontroli, jeżeli weryfikowane elementy zgłoszenia wymagają przeprowadzenia kontroli fizycznej, a w związku ze zwolnieniem towarów niemożliwe jest ich ponowne przedstawienie organom celnym.

43 W związku z tym art. 78 kodeksu celnego może znaleźć zastosowanie w sytuacji, w której umocowany jest w stanie, również po zwolnieniu towarów, przedstawić umocowanie, w którym zlecono mu dokonanie zgłoszenia celnego.

44 Co się tyczy, po trzecie, celu art. 78 kodeksu celnego, należy przypomnieć, jak podkreślono w pkt 32 niniejszego wyroku, że polega on na dostosowaniu procedury celnej do rzeczywistej sytuacji.

45 W tym względzie należy jednak upewnić się, że wnioskowana kontrola nie zagrozi pozostałym celom przepisów celnych, w tym celowi zwalczania oszustw, wynikającemu z motywu ósmego kodeksu celnego.

46 Trybunał orzekł bowiem, że w przypadku gdy z kontroli wynika, że cele omawianych przepisów pozostały niezagrożone, w szczególności ponieważ towary objęte zgłoszeniem wywozowym zostały rzeczywiście wywiezione, a wystarczające dowody, którymi dysponują właściwe organy, pozwalają na wykazanie związku między wywiezionymi ilościami a pozwoleniem obejmującym faktycznie wywóz, organy celne muszą podjąć, zgodnie z art. 78 ust. 3 kodeksu celnego, niezbędne działania w celu uregulowania sytuacji, biorąc pod uwagę dane, którymi dysponują (zob. podobnie wyrok z dnia 16 października 2014 r., VAEX Varkens- en Veehandel, C-387/13, EU:C:2014:2296, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 W niniejszym przypadku sąd odsyłający wydaje się wykluczać możliwość nadużycia prawa. Z postanowienia odsyłającego wynika bowiem, że informacje podane w zgłoszeniu celnym są niezgodne z informacjami wynikającymi z umocowania przedłożonego przez zgłaszającego przy składaniu zgłoszenia celnego oraz że upoważnienie do reprezentowania przysługujące temu ostatniemu na podstawie rzeczonego umocowania zostało przedstawione w odpowiednim czasie w rozumieniu art. 5 ust. 4 kodeksu celnego. Co więcej, z informacji przekazanych przez sąd odsyłający wynika również, że towary zostały rzeczywiście przywiezione dla posiadacza świadectwa przywozowego, czyli dla Zahărul Oradei, oraz że w rzeczywistości Pfeifer & Langen złożyła zgłoszenie celne wyłącznie na rzecz Zahărul Oradei, przedstawiając udzielone już umocowanie.

48 Jeśli chodzi o ryzyko oszustwa, należy zauważyć, podobnie jak uczynił to rzecznik generalny w pkt 65 opinii, że zmiana zgłoszenia mająca wykazać istnienie stosunku przedstawicielstwa pośredniego polegającego na reprezentowaniu Zahărul Oradei przez Pfeifer & Langen w celu umożliwienia Zahărul Oradei skorzystania z preferencyjnej taryfy przywozowej lub z refundacji wywozowej nie przyznaje tej osobie żadnej nienależnej korzyści, a jedynie umożliwia jej otrzymanie korzyści, do której byłaby uprawniona, gdyby od samego początku w owym zgłoszeniu wskazano, że Pfeifer & Langen działała na jej rzecz.

49 Ponadto, jak rzecznik generalny zauważył w pkt 66 i nast. opinii, inne przepisy kodeksu celnego znacznie ograniczają ryzyko oszustwa, jakie mogłoby wynikać ze zmiany informacji dotyczących osoby zgłaszającego.

50 Przede wszystkim, art. 74 ust. 1 kodeksu celnego stanowi, że dług celny musi zostać zapłacony lub zabezpieczony, zanim będzie możliwe zwolnienie danych towarów. Ze względu na to, że art. 78 tego kodeksu znajduje zastosowanie po zwolnieniu towarów, a tym samym po zapłaceniu lub zabezpieczeniu długu celnego, zmiana informacji dotyczących osoby zgłaszającego nie wiąże się z ryzykiem braku zapłaty długu celnego. Jest tak tym bardziej z tego względu, że – jak wynika z art. 4 pkt 18 i art. 5 ust. 2 w związku z art. 201 ust. 3 akapit pierwszy tego kodeksu – wskutek zmiany owych informacji w celu wykazania istnienia stosunku przedstawicielstwa pośredniego dłużnikiem owego długu byłaby nie tylko osoba, która pierwotnie dokonała zgłoszenia celnego we własnym imieniu i na własną rzecz, lecz również osoba pośrednio reprezentowana.

51 Następnie, w odniesieniu do przywozów takich jak ten rozpatrywany w postępowaniu głównym, art. 201 ust. 3 akapit drugi kodeksu celnego przewiduje, że jeżeli zgłoszenie celne zostało sporządzone na podstawie nieprawidłowych danych, „osoby, które dostarczyły tych danych, wymaganych do sporządzenia zgłoszenia, i które wiedziały lub powinny były wiedzieć, że dane te są nieprawdziwe, mogą również zostać uznane za dłużników zgodnie z obowiązującymi przepisami krajowymi". Ze względu na to, że osoba, która pierwotnie dokonała zgłoszenia celnego we własnym imieniu i na własną rzecz, siłą rzeczy dostarczyła pewnych danych wskazanych w zgłoszeniu, może ona również zostać uznana za „dłużnika" długu celnego w rozumieniu tego przepisu, jeżeli dane te okażą się nieprawidłowe.

52 Wreszcie należy podkreślić, że umorzenie lub zwrot należności celnych przywozowych lub wywozowych na rzecz nowego zgłaszającego są uzależnione od spełnienia przesłanek przewidzianych w art. 236 kodeksu celnego, obejmujących w szczególności brak oszustwa ze strony zgłaszającego oraz dochowanie trzyletniego terminu na złożenie wniosku o umorzenie lub zwrot.

53 Ponadto należy wziąć pod uwagę okoliczność, że skarżąca w postępowaniu głównym wskazała przy składaniu zgłoszenia celnego, że działała we własnym imieniu i na własną rzecz, przedstawiając jednocześnie umocowanie, na podstawie którego, jej zdaniem, należało uznać ją za przedstawiciela pośredniego Zahărul Oradei, w wyniku błędu w wykładni przepisów mających zastosowanie do wypełniania formalności celnych, nie zaś wskutek świadomego wyboru.

54 Jak wskazano już w pkt 36 niniejszego wyroku, pojęcie „błędu" obejmuje nie tylko błędy rzeczowe, ale również niezamierzone braki oraz wszelkie zgłoszenia, których dokonano z naruszeniem przepisu celnego (zob. podobnie wyrok z dnia 10 lipca 2019 r., CEVA Freight Holland, C-249/18, EU:C:2019:587, pkt 32–38 i przytoczone tam orzecznictwo).

55 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 5 ust. 4 kodeksu celnego wymaga, aby upoważnienie do reprezentowania było już ustanowione w chwili składania zgłoszenia celnego. Ponadto przepis ten przewiduje, że osoby, które nie ujawnią przysługującego im upoważnienia, uznaje się za działające we własnym imieniu i na własną rzecz. Reprezentacja musi być zatem wyraźna, a nie dorozumiana [wyrok z dnia 7 kwietnia 2011 r., Sony Supply Chain Solutions (Europe), C-153/10, EU:C:2011:224, pkt 31].

56 Jak zauważyła Komisja Europejska, art. 78 kodeksu celnego nie może być interpretowany w ten sposób, że narusza on przepisy art. 5 ust. 4 tego kodeksu, a w szczególności przewidziany w nim obowiązek wyraźnego ujawnienia upoważnienia do reprezentowania.

57 Sąd odsyłający wyjaśnia w tym względzie, że Pfeifer & Langen otrzymała od Zahărul Oradei umocowanie, które przedłożyła w odpowiednim czasie w rozumieniu art. 5 ust. 4 kodeksu celnego, to znaczy przy składaniu zgłoszenia celnego.

58 Ponadto z postanowienia odsyłającego wynika, że towary zostały rzeczywiście przywiezione dla posiadacza świadectwa przywozowego, Zahărul Oradei, oraz że organy celne odpisały przywiezioną ilość na tym świadectwie przywozowym. W rzeczywistości skarżąca w postępowaniu głównym złożyła zatem zgłoszenie celne wyłącznie na rzecz owej spółki.

59 W świetle powyższego na zadane pytanie trzeba odpowiedzieć, że art. 78 ust. 3 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że organy celne mogą uwzględnić wniosek o dokonanie kontroli zgłoszenia celnego mający na celu ujawnienie istnienia stosunku przedstawicielstwa pośredniego między, z jednej strony, umocowanym, który omyłkowo wskazał, że działa wyłącznie we własnym imieniu i na własną rzecz, mimo że posiadał umocowanie od posiadacza świadectwa przywozowego, a, z drugiej strony, mocodawcą, na rzecz którego zgłoszenie zostało dokonane.

**W przedmiocie kosztów**

60 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

**Artykuł 78 ust. 3 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny należy interpretować w ten sposób, że organy celne mogą uwzględnić wniosek o dokonanie kontroli zgłoszenia celnego mający na celu ujawnienie istnienia stosunku przedstawicielstwa pośredniego między, z jednej strony, umocowanym, który omyłkowo wskazał, że działa wyłącznie we własnym imieniu i na własną rzecz, mimo że posiadał umocowanie od posiadacza świadectwa przywozowego, a, z drugiej strony, mocodawcą, na rzecz którego zgłoszenie zostało dokonane.**

Podpisy