

## Wyrok

Trybunału Sprawiedliwości

z dnia 25 czerwca 2015 r.

**C-187/14**

**Tytuł:** Ograniczenie odliczenia podatku naliczonego w imporcie.

Artykuł 203 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny - dalej w.k.c., należy interpretować w ten sposób, że dług celny nie powstaje na podstawie tego artykułu w związku z samym faktem, iż towary objęte procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego zostały, po bezskutecznej próbie dostawy, dostarczone do wolnoctowego portu wyjścia bez przedstawienia ich w urzędzie celnym miejsca przeznaczenia ani w urzędzie celnym portu wolnoctowego, jeżeli wykazano, że owe towary zostały ponownie przewiezione do ich miejsca przeznaczenia w ramach drugiej procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego, która została prawidłowo zakończona. Natomiast w ramach hipotezy, według której nie wykazano, że towary przewiezione w ramach pierwszej i drugiej procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego były tymi samymi towarami, dług celny powstaje na podstawie tego artykułu.

Artykuł 204 w.k.c. należy interpretować w ten sposób, że spóźnione przedstawienie w urzędzie celnym miejsca przeznaczenia w ramach drugiej procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego towarów objętych pierwszą procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego stanowi niewykonanie obowiązku skutkujące powstaniem długu celnego, chyba że są spełnione przesłanki przewidziane w art. 356 ust. 3 lub art. 859 tiret drugie i pkt 2 lit. c 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 - dalej rozporządzenie 2454/93, co podlega ocenie sądu krajowego.

Artykuł 168 lit. e dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej - dalej dyrektywa 2006/112, należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przepisom krajowym wykluczającym odliczenie podatku od wartości dodanej związanego z przywozem, do zapłaty którego jest zobowiązany przewoźnik, który nie jest ani importerem, ani właścicielem towarów, o których mowa, lecz który jedynie zapewnił wykonanie transportu i odprawę celną w ramach swej działalności przewozowej podlegającej podatkowi od wartości dodanej.

*PP 2016/3/60-62, [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu)*

Dz.U.U.E.L.2006.347.1: art. 168 lit. a

Dz.U.U.E.L.1993.253.1: art. 859

Dz.U.U.E.L.1992.302.1: art. 203; art. 204

## Wstęp

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 25 czerwca 2015 r.

Odesłanie prejudycjalne - Wspólnotowy kodeks celny - Rozporządzenie (EWG) nr 2913/92 - Artykuły 203 i 204 - Rozporządzenie (EWG) nr 2454/93 - Artykuł 859 - Procedura tranzytu zewnętrznego - Powstanie długu celnego - Kwestia usunięcia spod dozoru celnego - Niewykonanie obowiązku - Przedstawienie towarów w urzędzie przeznaczenia po terminie - Towary nieprzyjęte przez odbiorcę i zwrócone bez przedstawienia w urzędzie celnym - Towary ponownie objęte procedurą tranzytu zewnętrznego poprzez nowe zgłoszenie - Dyrektywa 2006/112/WE - Artykuł 168 lit. e) - Odliczenie podatku VAT w związku z przywozem przez przewoźnika

W sprawie **C-187/14**

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Østre Landsret (Dania) postanowieniem z dnia 4 kwietnia 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 kwietnia 2014 r., w postępowaniu:

**Skatteministeriet**

przeciwko

**DSV Road A/S**

przy udziale:

**Danske Speditører,**

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: T. von Danwitz (sprawozdawca), prezes izby, C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu DSV Road A/S przez A. Hedetofta, advokat,

- w imieniu Danske Speditører przez R. Køie, advokat,

- w imieniu rządu duńskiego przez C. Thorninga, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez D. Aukena, advokat,

- w imieniu rządu czeskiego przez M. Smolka i J. Vláčila, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu greckiego przez G. Skiani oraz M. Germani, działające w charakterze pełnomocników,

- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz L. Grønfelda, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

**Uzasadnienie**

**Wyrok**

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 203 ust. 1 i art. 204 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. L 302, s. 1), zmienionego rozporządzeniem (WE) nr 1791/2006 Rady z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. L 363 s. 1) (zwanego dalej 'kodeksem celnym'), art. 859 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia nr

2913/92 (Dz.U. L 253, s. 1), zmienionego rozporządzeniem Komisji (WE) nr 214/2007 z dnia 28 lutego 2007 r. (Dz.U. L 62 s. 6) (zwanego dalej 'rozporządzeniem wykonawczym'), a także art. 168 lit. e) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej 'dyrektywą VAT').

- 2** Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Skatteministeriet (ministerstwem z zakresu podatków) a DSV Road A/S (zwanego dalej 'DSV') w przedmiocie zapłaty należności celnych i podatku od wartości dodanej (zwanego dalej 'podatkiem VAT') od towarów, które były przewożone w ramach kilku procedur wspólnotowego tranzytu zewnętrznego.

### **Ramy prawne**

#### *Prawo Unii*

- 3** Artykuł 37 kodeksu celnego stanowi:

'1. Towary wprowadzane na obszar celny Wspólnoty podlegają, od chwili ich wprowadzenia, dozorowi celnemu. Mogą one podlegać kontroli celnej zgodnie z obowiązującymi przepisami.

2. Pozostają one pod dozorem celnym tak długo, jak [długo] jest to niezbędne do określenia ich statusu celnego, a w przypadku towarów niewspólnotowych i bez uszczerbku dla art. 82 ust. 1 - aż do zmiany ich statusu celnego bądź wprowadzenia do wolnego obszaru celnego lub składu wolnocłowego albo ich powrotnego wywozu bądź zniszczenia zgodnie z art. 182.'

- 4** Artykuł 91 ust. 1 tego kodeksu ma następujące brzmienie:

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

a) towarów niewspólnotowych niepodlegających w tym czasie należnościom celnym przywozowym i innym opłatom ani środkom polityki handlowej;

[...].'

- 5** Artykuł 92 tego kodeksu stanowi:

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

2. Organy celne zamykają procedurę tranzytu zewnętrznego, jeżeli są w stanie stwierdzić, na podstawie porównania danych dostępnych w urzędzie wyjścia i danych dostępnych w urzędzie przeznaczenia, że procedura została w prawidłowy sposób zakończona.'

- 6** Artykuł 96 ust. 1 tego kodeksu stanowi:

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

a) przedstawienie w wyznaczonym terminie w urzędzie celnym przeznaczenia towarów w nienaruszonym stanie i z zachowaniem środków zastosowanych przez organy celne w celu zapewnienia tożsamości towarów;

b) przestrzeganie przepisów procedury tranzytu wspólnotowego.'

- 7** Artykuł 203 kodeksu celnego stanowi:

'1. "Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

- usunięcia spod dozoru celnego towaru podlegającego należnościom przywozowym.

2. Dług celny powstaje z chwilą usunięcia towaru spod dozoru celnego.

3. Dłużnikami są:

- osoba, która usunęła towar spod dozoru celnego,

[...]".

**8** Zgodnie z art. 204 ust. 1 wspomnianego kodeksu:

'1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

a) niewykonania jednego z obowiązków wynikających z czasowego składowania towaru podlegającego należnościom przywozowym lub ze stosowania procedury celnej, którą towar ten został objęty, lub

[...]

w przypadkach innych niż te określone w art. 203, chyba że zostanie potwierdzone, iż uchybienia te nie miały rzeczywistego wpływu na prawidłowe przeprowadzenie składowania czasowego lub odpowiedniej procedury celnej.'

**9** Artykuł 356 rozporządzenia wykonawczego jest sformułowany w sposób następujący:

'1. Urząd wyjścia, biorąc pod uwagę wyznaczoną trasę przewozu, obowiązujące przepisy dotyczące przewozu i inne przepisy oraz, jeśli uzna za stosowne, informacje przekazane przez głównego zobowiązanego, wyznacza termin, w ciągu którego należy przedstawić towary w urzędzie przeznaczenia.

[...]

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

**10** Artykuł 859 rozporządzenia nr 44/2001 stanowi:

'Za niemające znaczącego wpływu na właściwe funkcjonowanie składowania czasowego lub procedury celnej w rozumieniu art. 204 ust. 1 kodeksu [celnego] uważa się następujące uchybienia, pod warunkiem że:

- nie stanowią one próby pozaprawnego usunięcia towaru spod dozoru celnego,

- nie są spowodowane wyraźnym zaniedbaniem ze strony osoby zainteresowanej,

- dopełniono następnie wszystkich niezbędnych formalności w celu uregulowania sytuacji towarów.

[...]

2) w przypadku towarów objętych procedurą tranzytową niedopełnienie jednego z obowiązków związanych z zastosowaniem tej procedury, jeżeli zostały spełnione następujące warunki:

a) towary objęte procedurą zostały faktycznie przedstawione w stanie

nienaruszonym w urzędzie przeznaczenia;

b) urząd przeznaczenia mógł zapewnić nadanie towarom przeznaczenia celnego lub zostały one poddane składowaniu czasowemu po zakończeniu procedury tranzytowej;

c) w przypadku gdy został przekroczony termin określony na podstawie art. 356 i nie ma zastosowania ust. 3 tego artykułu, a towary zostały jednak przedstawione w urzędzie przeznaczenia w odpowiednim terminie;

[...].'

**11** Zgodnie z artykułem 168 dyrektywy VAT:

'Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

[...]

e) VAT należnego lub zapłaconego z tytułu importu towarów na terytorium tego państwa członkowskiego.'

**12** Zgodnie z art. 201 wskazanej dyrektywy:

'VAT z tytułu importu jest płacony przez osobę lub osoby wyznaczone lub uznane za zobowiązane do zapłaty VAT przez państwo członkowskie importu.'

*Prawo duńskie*

13 Artykuł 39 ust. 1 Toldloven (ustawy Prawo celne) w wersji skodyfikowanej w lovbekendtgørelse nr 867 (rozporządzeniu nr 867) z dnia 13 września 2005 r. ma następujące brzmienie:

'Do zapłaty należności celnych i podatków od towarów są zobowiązani:

1) osoba dokonująca przywozu lub zlecająca przywóz na duński obszar celny towarów, które nie znajdują się w swobodnym obrocie na obszarze celnym Unii Europejskiej;

[...]

4) kierowca lub właściciel środka transportu przewożącego towary objęte cłem lub towary warunkowo zwolnione z cła i podatków. Dotyczy to również osoby, która posiada tego rodzaju środek transportu.'

**14** Artykuł 37 Momsloven (ustawy o podatku VAT) stanowi:

'Przedsiębiorstwa zarejestrowane zgodnie z art. 47, 49, 51 lub 51a mogą przy obliczaniu podatku naliczonego w rozumieniu art. 56 ust. 3 dokonać odliczenia podatku przewidzianego w niniejszej ustawie w związku z nabyciem towarów lub innymi transakcjami dokonanyymi przez przedsiębiorstwo w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych wyłącznie do celów dostaw przedsiębiorstwa niezwolnionych z podatku [...].'

**Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne**

**15** W dniach 23 sierpnia 2007 r. i 10 kwietnia 2008 r. DSV, duńskie przedsiębiorstwo przewozowe i logistyczne, wszczęło jako główny zobowiązany dwie procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego (zwane dalej 'procedurami tranzytu') celem dokonania przewozu odpowiednio 148 i 703 paczek produktów elektronicznych pomiędzy urzędem celnym wyjścia położonym w wolnoctowym porcie Kopenhagi (Dania) a

urzędem celnym przeznaczenia w Jönköping (Szwecja). Bez dokonania fizycznej kontroli towarów duńskie organy celne w urzędzie celnym wyjścia postanowiły o ich zwolnieniu, z terminami przedstawienia w urzędzie celnym przeznaczenia - odpowiednio - do dnia 31 sierpnia 2007 r. i 13 kwietnia 2008 r.

- 16** W obydwu przypadkach DSV dokonała przewozu towarów do Jönköping, gdzie jednak odbiorca odmówił ich odbioru. W konsekwencji, odpowiednio w dniach 4 września 2007 r. i 14 kwietnia 2008 r., DSV dostarczyła owe towary do wolnoćlowego portu Kopenhagi bez przedstawienia ich w biurze celnym Jönköping ani w biurze celnym wolnoćlowego portu Kopenhagi i bez anulowania dokumentów tranzytu.
- 17** DSV podniosła, że owe 148 i 703 paczki z produktami elektronicznymi zostały ponownie wysłane do Jönköping, odpowiednio w dniach 13 września 2007 r. i 17 kwietnia 2008 r., wraz z innymi produktami elektronicznymi. Dla każdej z tych dostaw DSV wszczęła nową procedurę tranzytu i sporządzony został nowy dokument tranzytowy, dotyczący odpowiednio łącznie 573 i 939 paczek produktów elektronicznych. Te drugie procedury tranzytu zostały prawidłowo zakończone, odpowiednio w dniach 13 września 2007 r. i 23 kwietnia 2008 r. Skatteministeriet kwestionuje jednak, jakoby 148 i 703 paczki z produktami elektronicznymi będące przedmiotem pierwszych procedur tranzytu zostały również włączone do drugich procedur tranzytu.
- 18** Dla każdej z pierwszych niezamkniętych procedur tranzytu danske told- og skatteforvaltning (duńska administracja centralna podatków i ceł) zażądała od DSV zapłaty należności celnych w zastosowaniu art. 203 kodeksu celnego oraz tytułem pomocniczym w zastosowaniu art. 204 owego kodeksu. Ponadto danske told- og skatteforvaltning zażądała zapłaty podatku VAT w przywozie w związku z towarami będącymi przedmiotem owych procedur na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 4 ustawy Prawo celne w wersji skodyfikowanej rozporządzeniem nr 867 z dnia 13 września 2005 r. Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że DSV zapłaciła podatek VAT w przywozie, lecz odmówiono jej prawa do odliczenia tego podatku. W związku z zakwestionowaniem przez DSV owych decyzji sprawa jest obecnie rozpatrywana przed Østre Landsret (sądem apelacyjnym regionu wschodniego).
- 19** W tych okolicznościach Østre Landsret postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

'1) Czy art. 203 ust. 1 [kodeksu celnego] należy interpretować w taki sposób, że usunięcie towaru spod dozoru celnego ma miejsce w sytuacji takiej jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym, jeśli a) należy przyjąć, iż każda z dwóch wszczętych odpowiednio w 2007 i 2008 r. procedur tranzytowych dotyczyła tych samych towarów albo też b) nie można wykazać tego, że chodzi tu o te same towary?

2) Czy art. 204 kodeksu celnego należy interpretować w taki sposób, że dług celny powstaje w sytuacji takiej jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym, jeśli a) należy przyjąć, iż każda z dwóch wszczętych odpowiednio w 2007 i 2008 r. procedur tranzytowych dotyczyła tych samych towarów albo też b) nie można wykazać tego, że chodzi tu o te same towary?

3) Czy art. 859 [rozporządzenia wykonawczego] należy interpretować w taki sposób, że w okolicznościach takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym dochodzi do naruszenia, które nie wywiera znaczącego wpływu na przebieg procedury celnej, jeśli a) należy przyjąć, iż każda z dwóch wszczętych odpowiednio w 2007 i 2008 r. procedur tranzytowych dotyczyła tych samych towarów albo też b) nie można wykazać tego, że chodzi tu o te same towary?

4) Czy państwo członkowskie przywozu może odmówić podmiotowi będącemu podatnikiem VAT w owym państwie członkowskim prawa do odliczenia podatku VAT z tytułu importu towarów zgodnie z art. 168 lit. e) dyrektywy VAT, jeśli obowiązkowi podatkowemu w jego zakresie podlega przewoźnik, który nie jest ani importerem tych towarów, ani ich właścicielem, lecz jedynie dokonywał ich transportu i odprawy celnej w ramach opodatkowanych podatkiem VAT czynności

przewozowych?.'

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

*W przedmiocie pytania pierwszego*

- 20** Poprzez pierwsze pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 203 ust. 1 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że dług celny powstaje na jego podstawie w związku z samym faktem, że towary objęte procedurą tranzytu zostają, po bezskutecznej próbie dostawy, ponownie dostarczone do wolnocłowego portu wyjścia, bez przedstawienia ich w urzędzie celnym miejsca przeznaczenia ani w urzędzie celnym portu wolnocłowego.
- 21** Sąd odsyłający przedstawił to pytanie w związku z dwoma różnymi hipotezami co do faktów, a mianowicie z jednej strony hipotezą, wedle której wykazano, że owe towary zostały następnie ponownie przewiezione do ich miejsca przeznaczenia w ramach drugiej procedury tranzytu, która została prawidłowo zakończona, oraz z drugiej strony hipotezą, wedle której nie wykazano, że towary przewiezione w ramach pierwszej i drugiej procedury tranzytu były tymi samymi towarami.
- 22** Należy na wstępie przypomnieć, że art. 203 i 204 kodeksu celnego mają różne zakresy zastosowania. O ile bowiem pierwszy przepis dotyczy działań, które prowadzą do tego, że towar zostaje usunięty spod dozoru celnego, o tyle drugi przepis dotyczy naruszeń obowiązków oraz warunków związanych z procedurami celnymi, które to naruszenia nie wpłynęły na dozór celny (wyrok X, C-480/12, EU:C:2014:329, pkt 31).
- 23** Z treści art. 204 kodeksu celnego wynika, że przepis ten znajduje zastosowanie wyłącznie w przypadkach, które nie są objęte art. 203 tego kodeksu (wyrok X, C-480/12, EU:C:2014:329, pkt 32).
- 24** Wynika stąd, że w celu ustalenia, na podstawie którego z tych dwóch artykułów powstał dług celny w przywozie, należy zbadać w pierwszej kolejności, czy okoliczności niniejszej sprawy stanowią usunięcie spod dozoru celnego w rozumieniu art. 203 ust. 1 kodeksu celnego. Przepisy art. 204 kodeksu celnego mogą znaleźć zastosowanie wyłącznie wówczas, gdy odpowiedź na to pytanie będzie przecząca (wyrok X, C-480/12, EU:C:2014:329, pkt 33).
- 25** W odniesieniu konkretnie do pojęcia usunięcia spod dozoru celnego, o którym mowa w art. 203 ust. 1 kodeksu celnego, należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału należy rozumieć je w ten sposób, iż obejmuje ono każde działanie lub zaniechanie stanowiące dla właściwego organu celnego choćby chwilową przeszkodę w dostępie do towaru podlegającego dozorowi celnemu i w przeprowadzeniu kontroli przewidzianych w art. 37 ust. 1 kodeksu celnego (wyrok X, C-480/12, EU:C:2014:329, pkt 34).
- 26** W niniejszej sprawie, co się tyczy z jednej strony hipotezy, wedle której nie wykazano, że towary przewiezione w ramach pierwszej i drugiej procedury tranzytu były tymi samymi towarami, należy stwierdzić, że warunki powstania długu celnego na podstawie art. 203 ust. 1 kodeksu celnego zostały spełnione. W ramach tej hipotezy nie wykazano bowiem, że towary zostały przedstawione w urzędzie celnym miejsca przeznaczenia, jak jest to wymagane w art. 96 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego. W tego rodzaju sytuacji właściwy organ celny nie jest w stanie ustalić na podstawie art. 92 ust. 2 kodeksu celnego, że procedura tranzytu zakończyła się prawidłowo.
- 27** Z drugiej strony, co się tyczy hipotezy, wedle której wykazano, że towary przewiezione w ramach pierwszej i drugiej procedury tranzytu były tymi samymi towarami, należy stwierdzić, że owe towary zostały rzeczywiście przedstawione w urzędzie celnym miejsca przeznaczenia w ramach drugiej przesyłki. W odniesieniu do tej hipotezy należy stwierdzić, że zaniechanie przedstawienia owych towarów w urzędzie celnym w Jönköping w ramach ich pierwszej wysyłki i w urzędzie celnym wolnocłowego portu w Kopenhadze po ich powrocie, objęcie owych towarów drugą procedurą tranzytu oraz opóźnienie w ich przedstawieniu w urzędzie celnym miejsca przeznaczenia nie stanowią

okoliczności, które byłyby jako takie wystarczające, by skutkowały usunięciem spod dozoru celnego.

- 28** W braku zamknięcia pierwszej procedury tranzytu oraz zmiany przeznaczenia celnego i procedury celnej w odniesieniu do omawianych towarów były one w dalszym ciągu objęte pierwszą procedurą tranzytu podczas ich powrotu i podczas ich składowania w wolnocłowym porcie Kopenhagi. Jak wskazała Komisja Europejska, w ramach procedury tranzytu dozór celny jest wykonywany z natury rzeczy na odległość. Dozór ów dotyczy towarów, które nie znajdują się w określonym miejscu, lecz są przewożone z jednego miejsca do drugiego, przy czym organy celne nie są w stanie zweryfikować ich dokładnego położenia w każdej chwili przewozu.
- 29** Dla owego dozoru wykonywanego na odległość nie stanowi przeszkody samo zaniechanie przedstawienia towarów w urzędzie celnym miejsca przeznaczenia lub wolnocłowego portu, jeżeli wszystkie inne warunki związane z procedurą tranzytu zostały spełnione. W tego rodzaju sytuacji rozpatrywane towary są, w braku owych zaniechań, zawsze przewożone w ramach zatwierdzonej procedury tranzytu wraz z odpowiednimi dokumentami tranzytu, w związku z czym organy celne zawsze mogą mieć do nich dostęp i je skontrolować.
- 30** Objęcie omawianych towarów drugą procedurą tranzytu, czego konsekwencją było, że przedstawienie owych towarów w urzędzie celnym miejsca przeznaczenia miało ostatecznie miejsce nie w ramach pierwszej, lecz jedynie w ramach drugiej procedury tranzytu, nie może również zostać zaklasyfikowane jako usunięcie spod dozoru celnego. Po owym objęciu towarów drugą procedurą tranzytu towary te pozostawały wciąż pod dozorem celnym, a jedyną odmiennością był fakt, że ów dozór stanowił część drugiej - a nie pierwszej - procedury tranzytu.
- 31** Fakt, że DSV ostatecznie przedstawiła towary w urzędzie celnym miejsca przeznaczenia po upływie terminu przedstawienia określonego w ramach pierwszej procedury tranzytu, również nie może zostać uznany za usunięcie spod dozoru celnego. Trybunał orzekł bowiem już, że samo przekroczenie wyznaczonego zgodnie z art. 356 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego terminu na przedstawienie nie prowadzi do powstania długu celnego z powodu usunięcia spod dozoru celnego w rozumieniu tego artykułu (zob. podobnie wyrok X, C-480/12, EU:C:2014:329, pkt 45).
- 32** Mając na uwadze powyższe rozważania, na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, że art. 203 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że dług celny nie powstaje na jego podstawie w związku z samym faktem, że towary objęte procedurą tranzytu zostały, po bezskutecznej próbie dostawy, dostarczone do wolnocłowego portu wyjścia bez przedstawienia ich w urzędzie celnym miejsca przeznaczenia ani w urzędzie celnym portu wolnocłowego, jeżeli wykazano, że owe towary zostały ponownie przewiezione do ich miejsca przeznaczenia w ramach drugiej procedury tranzytu, która została prawidłowo zakończona. Natomiast w ramach hipotezy, wedle której nie wykazano, że towary przewiezione w ramach pierwszej i drugiej procedury tranzytu były tymi samymi towarami, dług celny powstaje na podstawie tego artykułu.

*W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego*

- 33** Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze udzielanie odpowiedzi na pytania drugie i trzecie jest konieczne jedynie w ramach hipotezy, wedle której wykazano, że towary przewiezione w ramach pierwszej i drugiej procedury tranzytu były tymi samymi towarami.
- 34** O ile prawdą jest, że w ramach tej hipotezy DSV przedstawiła owe towary w urzędzie celnym miejsca przeznaczenia w ramach drugiej procedury tranzytu, o tyle jednak owo przedstawienie odbyło się po upływie terminu przedstawienia określonego w ramach pierwszej procedury tranzytu. Sytuację tę charakteryzuje zatem fakt, że towary objęte pierwszą procedurą tranzytu zostały przedstawione w urzędzie celnym miejsca przeznaczenia z opóźnieniem i w ramach drugiej procedury tranzytu.
- 35** Poprzez pytania drugie i trzecie, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd krajowy zmierza



zasadniczo do ustalenia, czy art. 204 kodeksu celnego w związku z art. 859 rozporządzenia wykonawczego należy interpretować w ten sposób, że spóźnione przedstawienie w urzędzie celnym miejsca przeznaczenia i w ramach drugiej procedury tranzytu towarów objętych pierwszą procedurą tranzytu stanowi niewykonanie obowiązku skutkujące powstaniem długu celnego.

- 36** Co się tyczy, po pierwsze, kwestii, czy w tego rodzaju sytuacji spełniona została przesłanka powstania długu celnego na podstawie art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego, a mianowicie niewykonanie obowiązku związanego z procedurą tranzytu zewnętrznego, Trybunał orzekł już, że przekroczenie wyznaczonego zgodnie z art. 356 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego terminu tranzytu prowadzi do powstania długu celnego mającego za podstawę art. 204 kodeksu celnego (zob. podobnie wyrok X, C-480/12, EU:C:2014:329, pkt 45). W konsekwencji przesłanka ta została co do zasady spełniona w postępowaniu głównym.
- 37** Wniosku tego nie podważa wyrok w sprawie DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), powołany w tym zakresie przez DSV. W owym wyroku Trybunał stwierdził zasadniczo, że art. 204 kodeksu celnego nie miał zastosowania w sytuacji, w której upoważniony nadawca błędnie wszczął dwie procedury tranzytu dla jednego i tego samego towaru. Uzasadnienie owego wyroku nie ma zastosowania do sprawy w postępowaniu głównym, ponieważ okoliczności faktyczne leżące u podstaw tych dwóch spraw są zasadniczo różne.
- 38** Z jednej strony bowiem, w odróżnieniu od okoliczności faktycznych rozpatrywanych w sprawie, w której zapadł wyrok DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), z postanowienia odsyłającego wynika, że w postępowaniu głównym omawiane przesyłki nie zostały dokonane przez DSV działającą w charakterze upoważnionego nadawcy. Z drugiej strony w sprawie, w której zapadł wyrok DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), sporne towary nie zostały przewiezione w ramach pierwszej procedury tranzytu, podczas gdy w postępowaniu głównym omawiane towary zostały nie tylko przewiezione do ich miejsca przeznaczenia i dostarczone ponownie do miejsca wyjścia, lecz były ponadto składowane w porcie wolnoportowym w ramach pierwszej procedury tranzytu.
- 39** Jednakże art. 356 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego stanowi, że jeżeli towary są zgłaszane w urzędzie przeznaczenia po upływie terminu wyznaczonego przez urząd wyjścia, a przekroczenie tego terminu spowodowane zostało okolicznościami, które zostały odpowiednio uzasadnione przez przewoźnika i zaakceptowane przez urząd przeznaczenia, a są niezależne od przewoźnika lub głównego zobowiązanego, uznaje się, że ten ostatni dotrzymał wyznaczonego terminu. Do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy przesłanki te są spełnione.
- 40** Co się tyczy, po drugie, kwestii, czy spełniona została przesłanka negatywna przewidziana w art. 204 kodeksu celnego, która wyklucza powstanie długu celnego na podstawie tego artykułu, jeżeli 'uchybień te nie miały rzeczywistego wpływu na prawidłowe przeprowadzenie składowania czasowego lub odpowiedniej procedury celnej', należy przypomnieć, że art. 859 rozporządzenia wykonawczego wylicza w sposób wyczerpujący sytuacje, w przypadku których przesłanka ta może zostać spełniona (zob. podobnie wyrok Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, pkt 43).
- 41** W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego i pisemnych uwag stron w postępowaniu głównym wynika, że spór w postępowaniu głównym dotyczy w szczególności przesłanek przewidzianych w art. 859 tiret drugie i trzecie rozporządzenia wykonawczego oraz pkt 2 lit. a) i c) tego artykułu.
- 42** Co się tyczy, po pierwsze, art. 859 tiret trzecie i art. 859 pkt 2 lit. a) owego rozporządzenia, przepisy te ustanawiają wymóg, aby dopełniono następnie wszystkich niezbędnych formalności w celu uregulowania sytuacji towarów oraz aby towary zostały faktycznie przedstawione w stanie nienaruszonym w urzędzie przeznaczenia.
- 43** Rząd duński podniósł zasadniczo, że warunki te nie zostały spełnione w postępowaniu głównym, ponieważ sporne towary nie zostały przedstawione za pierwszym razem i zostały pomieszane z innymi towarami przed wszczęciem nowej procedury tranzytu.

- 44** Należy stwierdzić, że w ramach hipotezy, wedle której wykazano, że towary przewiezione w ramach pierwszej i drugiej procedury tranzytu były tymi samymi towarami i druga procedura tranzytu została prawidłowo zakończona, owe warunki zostały spełnione. Z jednej bowiem strony sama okoliczność, że pierwsza procedura tranzytu nie została prawidłowo zakończona, nie może wpłynąć na odpowiedź w kwestii, czy dochowano następnie niezbędnych formalności celem uregulowania sytuacji towarów. Z drugiej strony w ramach tej hipotezy rozpatrywane towary zostały rzeczywiście przedstawione w urzędzie celnym przeznaczenia w nienaruszonym stanie.
- 45** Po drugie, co się tyczy art. 859 pkt 2 lit. c) rozporządzenia wykonawczego, wymaga on, by wówczas, gdy został przekroczony termin określony na podstawie art. 356 i nie ma zastosowania ust. 3 tego artykułu, towary zostały jednak przedstawione w urzędzie przeznaczenia w odpowiednim terminie. Do sądu krajowego należy ocena, czy te przesłanki zostały spełnione w postępowaniu głównym.
- 46** Co się tyczy, po trzecie, art. 859 tiret drugie rozporządzenia wykonawczego, ustanawiającego przesłankę, wedle której rozpatrywane uchybienia nie mogą być spowodowane rażącym niedbalstwem ze strony osoby zainteresowanej, z orzecznictwa Trybunału wynika, że pojęcie rażącego niedbalstwa powinno być oceniane z uwzględnieniem w szczególności złożoności przepisów, których niewykonanie powoduje powstanie długu celnego, doświadczenia zawodowego i staranności podmiotu (zob. podobnie wyrok *Söhl & Söhlke*, C-48/98, EU:C:1999:548, pkt 50, 56). Do sądu odsyłającego należy ocena, na podstawie tych kryteriów i w świetle okoliczności postępowania głównego, czy wystąpiło rażące niedbalstwo ze strony DSV.
- 47** Mając na uwadze całość powyższych rozważań, na pytania drugie i trzecie należy udzielić odpowiedzi, że art. 204 kodeksu celnego w związku z art. 859 rozporządzenia wykonawczego należy interpretować w ten sposób, że spóźnione przedstawienie w urzędzie celnym miejsca przeznaczenia w ramach drugiej procedury tranzytu towarów objętych pierwszą procedurą tranzytu stanowi niewykonanie obowiązku skutkujące powstaniem długu celnego, chyba że spełnione są przesłanki przewidziane w art. 356 ust. 3 lub art. 859 tiret drugie i pkt 2 lit. c) tego rozporządzenia, co podlega ocenie sądu krajowego.

*W przedmiocie pytania czwartego*

- 48** Poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 168 lit. e) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym wykluczającym odliczenie podatku VAT związanego z przywozem, do zapłaty którego zobowiązany jest przewoźnik, który nie jest ani importerem, ani właścicielem towarów, o których mowa, lecz który jedynie zapewnił wykonanie transportu i odprawę celną w ramach swej działalności przewozowej podlegającej podatkowi VAT.
- 49** W tym względzie należy stwierdzić, że zgodnie z brzmieniem art. 168 lit. e) dyrektywy VAT prawo do odliczenia istnieje jedynie wówczas, gdy przywiezione towary są wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału dotyczącym prawa odliczenia podatku VAT obciążającego nabycie towarów lub usług przesłanką ta jest spełniona jedynie wówczas, gdy koszt świadczeń powodujących naliczenie podatku jest włączony w cenę poszczególnych transakcji objętych podatkiem należnym lub w cenę towarów lub usług świadczonych przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej (zob. wyroki: *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 60; *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 48).
- 50** Ponieważ wartość przewożonych towarów nie stanowi części kosztów składających się na cenę zafakturowaną przez przewoźnika, którego działalność ogranicza się do przewozu tych towarów za wynagrodzeniem, przesłanki zastosowania art. 168 lit. e) dyrektywy VAT nie zostały w niniejszej sprawie spełnione.
- 51** Z całości powyższych rozważań wynika, że na pytanie czwarte należy udzielić odpowiedzi, że art. 168 lit. e) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie

sprzeciwia się on przepisom krajowym wykluczającym odliczenie podatku VAT związanego z przywozem, do zapłaty którego zobowiązany jest przewoźnik, który nie jest ani importerem, ani właścicielem towarów, o których mowa, lecz który jedynie zapewnił wykonanie transportu i odprawę celną w ramach swej działalności przewozowej podlegającej podatkowi VAT.

### **W przedmiocie kosztów**

**52** Dla stron postępowania w postępowaniu głównym 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 koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

### **Sentencja**

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

**1) Artykuł 203 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny, zmienionego rozporządzeniem (WE) nr 1791/2006 Rady z dnia 20 listopada 2006 r., należy interpretować w ten sposób, że dług celny nie powstaje na podstawie tego artykułu w związku z samym faktem, że towary objęte procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego zostały, po bezskutecznej próbie dostawy, dostarczone do wolnocłowego portu wyjścia bez przedstawienia ich w urzędzie celnym miejsca przeznaczenia ani w urzędzie celnym portu wolnocłowego, jeżeli wykazano, że owe towary zostały ponownie przewiezione do ich miejsca przeznaczenia w ramach drugiej procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego, która została prawidłowo zakończona. Natomiast w ramach hipotezy, wedle której nie wykazano, że towary przewiezione w ramach pierwszej i drugiej procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego były tymi samymi towarami, dług celny powstaje na podstawie tego artykułu.**

**2) Artykuł 204 rozporządzenia nr 2913/92, zmienionego rozporządzeniem nr 1791/2006, w związku z art. 859 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia nr 2913/92, zmienionego rozporządzeniem Komisji (WE) nr 214/2007 z dnia 28 lutego 2007 r., należy interpretować w ten sposób, że spóźnione przedstawienie w urzędzie celnym miejsca przeznaczenia w ramach drugiej procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego towarów objętych pierwszą procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego stanowi niewykonanie obowiązku skutkujące powstaniem długu celnego, chyba że spełnione są przesłanki przewidziane w art. 356 ust. 3 lub art. 859 tiret drugie i pkt 2 lit. c) tego rozporządzenia, co podlega ocenie sądu krajowego.**

**3) Artykuł 168 lit. e) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przepisom krajowym wykluczającym odliczenie podatku od wartości dodanej związanego z przywozem, do zapłaty którego zobowiązany jest przewoźnik, który nie jest ani importerem, ani właścicielem towarów, o których mowa, lecz który jedynie zapewnił wykonanie transportu i odprawę celną w ramach swej działalności przewozowej podlegającej podatkowi od wartości dodanej.**

**1767323**

