

**Sprawa C-73/24 [Keladis II]<sup>i</sup>**

**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości**

**Data wpływu:**

30 stycznia 2024 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (sąd administracyjny pierwszej instancji w Salonikach, Grecja)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

30 listopada 2023 r.

**Strona skarżąca:**

WI

**Druga strona postępowania:**

Anexartiti Archi Dimosion Esodon (niezależny organ podatkowy)

**Przedmiot postępowania głównego**

Skarga o stwierdzenie nieważności decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego, na mocy których skarżąca została uznana za współodpowiedzialną za przestępstwa przemytu, nałożono na nią podwyższone cło z tytułu tych przestępstw, została uznana za współodpowiedzialną za zapłatę całej kwoty wspomnianego podwyższonego cła i została obciążona, solidarnie z innymi współodpowiedzialnymi, kwotą wynikającą z uchylecia się od zapłaty VAT (podatku od wartości dodanej) w ramach poszczególnych zgłoszeń przywozowych.

<sup>i</sup> Niniejszej sprawie została nadana fikcyjna nazwa, która nie odpowiada rzeczywistej nazwie żadnej ze stron postępowania..

## **Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego**

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Cła – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Wartość celna – Zgłoszenie wartości celnej niższej niż wartość rzeczywista – Podstawa opodatkowania VAT – Wartość rynkowa – Ustalanie – Sposoby ustalenia wartości rynkowej

## **Pytania prejudycjalne**

1. W przypadku uzasadnionych wątpliwości co do tego, czy zadeklarowana wartość celna przywożonych towarów jest rzeczywistą wartością transakcyjną towarów, ale ustalenie wartości transakcyjnej w drodze kontroli po zwolnieniu towarów nie jest możliwe na podstawie metod, o których mowa w art. 30 ust. 2 lit. a) i b) (wartość transakcyjna towarów identycznych i podobnych) rozporządzenia nr 2913/92 oraz w art. 74 ust. 2 rozporządzenia nr 952/2013, ponieważ, po pierwsze, towary nie podlegają zajęciu, a zatem niemożliwe jest przeprowadzenie ich kontroli fizycznej, a po drugie, zawarty w dokumentach towarzyszących zgłoszeniu przywozowemu opis towarów jest ogólny i niedokładny, to czy można uznać za zgodną z przepisami art. 30 ust. 2 lit. c) rozporządzenia nr 2913/92 oraz art. 74 ust. 2 lit. c) rozporządzenia nr 952/2013 praktykę administracyjną, zgodnie z którą korzysta się z tzw. „cen wejścia” określonych w zautomatyzowanym programie monitorowania (AMT) unijnego programu zwalczania nadużyć finansowych (AFIS) i ustalonych metodami statystycznymi, przy zastosowaniu przewidzianej w tych przepisach „metody odliczeniowej” jako podstawy ustalenia wartości rynkowej towarów?

2. W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze: czy można korzystać z wyżej wspomnianych „cen wejścia” przy zastosowaniu którejkolwiek z innych metod opisanych w art. 30 i 31 rozporządzenia nr 2913/92 oraz w art. 74 ust. 1–3 rozporządzenia nr 952/2013, w szczególności biorąc pod uwagę, po pierwsze, rozsądną elastyczność, która powinna charakteryzować stosowanie „metody tzw. ostatniej szansy” zgodnie z art. 31 rozporządzenia nr 2913/92 i art. 74 ust. 3 rozporządzenia nr 952/2013, a po drugie, przewidziany w samej „metodzie tzw. ostatniej szansy” wyraźny zakaz ustalania wartości celnej na podstawie minimalnych wartości celnych [art. 31 ust. 2 lit. f) Wspólnotowego kodeksu celnego i art. 144 ust. 2 lit. f) rozporządzenia nr 2015/2447]?

3. W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na dwa powyższe pytania: czy prawo Unii zezwala na to, by VAT, od którego zapłaty się uchylono, nie został przypisany importerowi, w odniesieniu do którego stwierdzono następnie, że dokonywał on przywozu (w sposób systematyczny) towarów po cenach niższych niż ceny ustalone jako ceny minimalne obowiązujące w obrocie handlowym, jeżeli organy celne nie są w stanie ustalić podczas kontroli po zwolnieniu towarów wartości celnej przywożonych towarów przy użyciu jednej z metod opisanych w art. 30 i 31 rozporządzenia nr 2913/92 oraz w art. 74 ust. 1–3 rozporządzenia nr 952/2013, czy też dopuszczalne jest w takim przypadku,

w ostateczności, przypisanie VAT na podstawie statystycznie ustalonych wiarygodnych cen minimalnych, co zostało już dopuszczone w przypadku przypisania przez Komisję strat w zakresie zasobów własnych państwu członkowskiemu, które nie przeprowadziło odpowiednich kontroli celnych (zob. wyrok TSUE z dnia 8 marca 2022 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-213/19, EU:C:2022:167)?

4. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytania drugie lub trzecie: czy statystycznie ustalone ceny minimalne powinny odzwierciedlać przywóz, który miał miejsce w tym samym okresie co przywóz objęty kontrolą lub w zbliżonych okresach, a jeśli tak, to jaki jest maksymalny dopuszczalny odstęp czasowy między przywozem wykorzystanym w celu uzyskania wyniku statystycznego a przywozem objętym kontrolą [na przykład można by zastosować przez analogię odstęp czasowy wynoszący 90 dni, o którym mowa w art. 152 ust. 1 lit. b) rozporządzenia nr 2454/93 i art. 142 ust. 2 rozporządzenia nr 2015/2447]?

5. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na co najmniej jedno z trzech pierwszych pytań dotyczących skorzystania z „cen wejścia” w celu ustalenia wartości rynkowej przywożonych towarów: w przypadku gdy w trakcie przywozu zastosowano procedurę przewidzianą w art. 81 rozporządzenia nr 2913/92 i w art. 177 rozporządzenia nr 952/2013 w celu uproszczenia procedury wypełniania zgłoszeń celnych poprzez zgrupowanie kodów TARIC towarów, czy praktyka administracyjna, zgodnie z którą wartość celna wszystkich przywożonych towarów w ramach poszczególnych zgłoszeń przywozowych jest obliczana na podstawie „ceny wejścia” ustalonej dla konkretnego towaru, którego kod TARIC jest wskazany w zgłoszeniu przywozowym, w zakresie, w jakim należy uznać, że organ celny jest związany, w myśl art. 222 ust. 2 lit. b) rozporządzenia nr 2015/2447, grupowaniem dokonany przez importera, jest zgodna z zasadą zakazującą ustalania arbitralnych lub fikcyjnych wartości celnych, czy też przeciwnie, wartość każdego towaru musi być ustalona na podstawie jego własnej pozycji taryfowej, nawet jeśli kod nie jest wskazany w zgłoszeniu przywozowym, aby uniknąć ryzyka nałożenia arbitralnego cła?

### **Powołane przepisy prawa Unii i orzecznictwo Trybunału**

Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1): art. 29 ust. 1, art. 30, 31, 78, 81 (zwane dalej „WKC”)

Rozporządzenie Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.U. 1993, L 253, s. 1): art. 142 ust. 1, art. 150 ust. 1, art. 151 ust. 1, art. 152, 181a i załącznik 23

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): art. 48, art. 70 ust. 1, art. 74, art 177 ust. 1 (zwane dalej „UKC”)

Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.U. 2015, L 343, s. 558): art. 1 ust. 2, art. 128 ust. 1, art. 140, art. 141 ust. 1, art. 142, 144 i 222

Wyroki Trybunału: z dnia 28 lutego 2008 r., *Carboni e derivati* (C-263/06, EU:C:2008:128); z dnia 12 grudnia 2013 r., *Christodoulou i in.* (C-116/12, EU:C:2013:825); z dnia 16 czerwca 2016 r., *EURO 2004. Hungary* (C-291/15, EU:C:2016:455); z dnia 9 listopada 2017 r., *LS Customs Services* (C-46/16, EU:C:2017:839); z dnia 20 czerwca 2019 r., *Oribalt Rīga* (C-1/18, EU:C:2019:519); z dnia 22 kwietnia 2021 r., *Lifosa* (C-75/20, EU:C:2021:320); z dnia 8 marca 2022 r., *Komisja/Zjednoczone Królestwo (Zwalczanie nadużyć finansowych w postaci zaniżania wartości)* (C-213/19, EU:C:2022:167); z dnia 9 czerwca 2022 r., *Baltic Master* (C-599/20, EU:C:2022:457); z dnia 9 czerwca 2022 r., *FAWKES* (C-187/21, EU:C:2022:458).

### **Powołane przepisy prawa krajowego**

Nomos 2960/2001, *Ethnikos teloneiakos kodikas* (FEK A' 265/22.11.2001) [ustawa nr 2960/2001 o krajowym kodeksie celnym (grecki dziennik urzędowy A' 265/22.11.2001)]:

artykuł 28 ust. 1–3, art. 29 ust. 1 i 2, art. 31 i 142.

Artykuł 150: „1. Na osoby, które w jakikolwiek sposób uczestniczą w naruszeniu przepisów prawa celnego w rozumieniu art. 142 ust. 2 niniejszego kodeksu, i w zależności od stopnia uczestnictwa każdej osoby, niezależnie od wszczęcia przeciwko nim postępowania karnego, nakłada się, zgodnie z przepisami art. 152, 155 i nast. niniejszego kodeksu, na każdą osobę osobiście i solidarnie cło podwyższone o kwotę, która może wynosić od trzykrotności do pięciokrotności kwoty cła mającego zastosowanie do przedmiotu naruszenia, w odniesieniu do wszystkich współodpowiedzialnych. W tym celu cło oblicza się zgodnie z przepisami wspólnotowego kodeksu celnego oraz właściwymi przepisami krajowymi regulującymi powstanie długu celnego. W przypadku [...] zniżenia kwoty na fakturze podstawę opodatkowania dla wyżej wspomnianego podwyższonego cła stanowi różnica między cłem wynikającym z wartości uzyskanej w chwili odprawy celnej a bieżącą wartością rynkową. W przypadku gdy trzykrotność kwoty cła i innych podatków odpowiadających przemycanym towarom jest niższa niż tysiąc pięćset euro (1500,00 EUR), karę ustala się w tej wysokości w przypadku towarów objętych podatkiem akcyzowym oraz w wysokości połowy tej kwoty w przypadku innych towarów [...]. Cła, podatki i inne opłaty, które nie zostały uiszczone, mimo iż dług celny powstał zgodnie

z prawem, mogą zostać nałożone oddzielnie w drodze uzasadnionej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. [...]"

Artykuł 155

### **Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego**

- 1 Importer odzieży utworzył w 2014 r. jednoosobowe przedsiębiorstwo z siedzibą w Salonikach, prowadzące działalność w zakresie hurtowej sprzedaży odzieży. Do końca 2016 r. przedsiębiorstwo to przedstawiło setki zgłoszeń przywozowych o zgłoszonej wartości towarów wynoszącej około 6 mln EUR. W 2016 r. przedsiębiorstwo zostało poddane audytowi przeprowadzonemu przez urząd celny w następstwie zgłoszenia dotyczącego zaniżenia kwot na fakturach dotyczących przywożonych towarów.
- 2 Audyt wykazał nieprawidłowości w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa oraz w dokonywanym przez nie przywozie. Okazało się między innymi, że domniemany importer był pracownikiem innego podmiotu zajmującego się handlem odzieżą. Ponadto towary poddane kontroli fizycznej były pod względem ilościowym równe towarom zgłoszonym w każdym zgłoszeniu przywozowym, lecz różniły się jakością, składem, wymiarami i wzornictwem, a także wartością, co nie zostało odzwierciedlone w fakturach przywozowych załączonych do zgłoszeń, a zgłoszone wartości były zdaniem audytorów wyraźnie niższe od wartości rzeczywistych.
- 3 W wyniku przeprowadzonej kontroli urząd celny stwierdził, że przedsiębiorstwo należało do importera jedynie nominalnie, podczas gdy rzeczywistym przedsiębiorcą był wyżej wspomniany podmiot zajmujący się handlem odzieżą, którego pracownikiem była skarżąca w niniejszej sprawie. Zdaniem organów kontrolnych przemyt odbywał się w następujący sposób: przedsiębiorcy zainteresowani przywozem odzieży z Turcji początkowo udawali się do tego kraju i kontaktowali się z dostawcami, którym płacili gotówką. Umowa przewidywała, że towary nie będą wywożone bezpośrednio przez sprzedawcę, lecz zostaną dostarczone spółce transportowej, która zajmie się ich transportem do Grecji. Towary były pakowane w taki sposób, aby wprowadzić w błąd greckie organy celne co do ich jakości i wartości. W celu dokonania odprawy celnej towarów inna spółka turecka wystawiała fakturę, której wartość była niedokładna (zaniżenie kwoty na fakturze), która obejmowała wszystkie towary i w której wskazywano przedsiębiorstwo jako nabywcę. W danej fakturze wymieniano towary w sposób ogólny, a wskazane w niej wartości były znacznie niższe od wartości rzeczywiście zapłaconych przez przedsiębiorców greckich na rzecz rzeczywistych dostawców tureckich.
- 4 Po odprawie celnej towary były transportowane przez inną spółkę transportową do rzeczywistych nabywców w całej Grecji. Wynagrodzenie za transport z Turcji było płacone przez odbiorców końcowych gotówką i bez wystawienia faktury podatkowej, natomiast VAT odpowiadający fakturze wystawionej przez spółkę

był również płacony w gotówce. Wartości wskazane na fakturach dotyczących sprzedaży na rynku wewnętrznym były tylko nieznacznie wyższe od wartości zgłoszonych przy przywozie, natomiast ilości wskazane na większości faktur były niedokładne, ponieważ większość odbiorców nie chciała, by faktury odzwierciedlały rzeczywiście otrzymane ilości.

- 5 Łączna kwota podatków i innych obciążeń, od których zapłaty się uchylono w odniesieniu do prawie całego przywozu przedsiębiorstwa, została oszacowana przez właściwy urząd celny w Salonikach na kwotę 6 211 300,19 EUR. Co się tyczy w szczególności udziału skarżącej we wspomnianym wyżej przemyśle, w protokole kontroli stwierdzono, że była ona zarejestrowana jako pracownica przedsiębiorstwa oraz że była bezpośrednią współpracownicą podmiotu zajmującego się handlem odzieżą, że miała pełną wiedzę o jego działalności oraz że przyjmowała i wykonywała jego polecenia, podczas gdy ona sama zaprzeczyła, jakoby doszło do popełnienia jakiegokolwiek naruszenia lub by była w nie zaangażowana.
- 6 Następnie wydano zaskarżone przez skarżącą decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego, zgodnie z którymi z jednej strony, odbiorca końcowy towarów w każdym zgłoszeniu i rzeczywisty importer, oraz, z drugiej strony skarżąca i cztery inne osoby związane z działalnością przedsiębiorstwa, w tym importer i podmiot zajmujący się handlem odzieżą, zostali uznani za odpowiedzialnych za przestępstwo przemytu. Uznano, że osoby te działały w porozumieniu z zamiarem pozbawienia państwa greckiego obciążeń podatkowych pobieranych od towarów przywożonych z zagranicy, unikając w ten sposób zapłaty VAT należnego od towarów otrzymanych przez odbiorcę końcowego i uzyskując związaną z tym bezpośrednią korzyść gospodarczą.
- 7 W oparciu o przedstawione powyżej okoliczności wartość przywożonych towarów w ramach poszczególnych zgłoszeń została ponownie oszacowana i obliczono kwotę wynikającą z uchylenia się od zapłaty VAT, w odniesieniu do importera i zgłoszenia, a który został nałożony solidarnie na wszystkich współodpowiedzialnych, i jednocześnie zostało nałożone podwyższone cło w wysokości trzykrotności kwoty wynikającej z uchylenia się od zapłaty VAT.

### **Główne argumenty stron w postępowaniu głównym**

- 8 Skarżąca kwestionuje, jakoby doszło do zaniżenia kwot na fakturach dotyczących spornych towarów. W szczególności skarżąca utrzymuje, że wartość towarów nie została ustalona zgodnie z prawem przy użyciu „cen godziwych” lub „cen wejścia”, ponieważ te ostatnie, jako dane statystyczne dotyczące cen importowych, mogły stanowić jedynie podstawę zakwestionowania zadeklarowanej wartości, a nie metodę ustalania wartości celnej, gdyż ustalenia tego można dokonać tylko na podstawie metod przewidzianych w przepisach UKC.

- 9 Ponadto skarżąca utrzymuje, że w każdym razie cena została ustalona niezgodnie z prawem na podstawie kodu TARIC wskazanego w każdym zgłoszeniu w ramach procedury uproszczenia, ponieważ kod ten został wskazany przez importera zgodnie z sugestią urzędników celnych w celu przyspieszenia wprowadzenia do obrotu zgłoszonych towarów i nie odpowiadał on rzeczywiście przywożonym towarom. Uważa ona zatem, że audytorzy popełnili błąd, nie przeprowadzając fizycznej kontroli rozpatrywanych towarów, opierając się wyłącznie na kodach wskazanych w celu zakwalifikowania rodzaju przywożonych towarów.
- 10 Ponadto skarżąca zaznacza, że tylko w niektórych zgłoszeniach wymagane było grupowanie pozycji taryfowych i że w związku z tym w pozostałych zgłoszeniach brak było nawet materialnej podstawy ustalenia wartości za pomocą jednego kodu TARIC. Co więcej, w wielu przypadkach w chwili przywozu towarów objętych spornymi zgłoszeniami przeprowadzono fizyczną kontrolę bez stwierdzenia jakiegokolwiek rozbieżności między charakterem i jakością przywożonych towarów a ich zadeklarowanymi cenami, podczas gdy urzędnicy celni nie ustalili następnie ich wartości na podstawie rzeczywiście przywożonych towarów, lecz ustalili ją na podstawie innych wyrobów objętych innym kodem TARIC, a zatem z wyższą „ceną wejścia”.
- 11 W związku z tym, zdaniem skarżącej dla każdego towaru została ustalona nieprawdźliwie wysoka cena, w wyniku czego stwierdzenie przez urząd celny zaniżenia kwot na fakturach nie jest uzasadnione, ponieważ w niniejszej sprawie przywóz dotyczył towarów sprzedawanych po szczególnie niskich cenach.
- 12 Druga strona postępowania nie zgadza się z tymi argumentami i utrzymuje, że zastosowana metoda ustalania wartości towarów była zgodna z prawem i właściwa. W szczególności we wszystkich rozpatrywanych zgłoszeniach zwrócono się do domniemanego importera o zastosowanie uproszczonej procedury „grupowania pozycji” zgodnie z art. 177 UKC. Wnioski te zostały uwzględnione w całości, w związku z czym towary są obecnie traktowane jako jeden rodzaj towarów, a mianowicie ten z nadrzędnej pozycji taryfowej.
- 13 Następnie, po stwierdzeniu przez audytora zaniżenia kwot na fakturach dotyczących towarów pozycja taryfowa zadeklarowana w zgłoszeniu w trakcie procedury uproszczenia została przyjęta jako podstawa obliczenia w celu ustalenia obciążeń podatkowych, które nie zostały uiszczone.
- 14 W szczególności, jak zaznacza druga strona postępowania, w zaskarżonych aktach nie zastosowano metod ustalania opartych na wartości transakcyjnej towarów identycznych i podobnych [art. 30 ust. 2 lit. a) i b) WKC i art. 74 ust. 2 UKC], ponieważ byłoby to niewykonalne ze względu na fakt, że towary nie podlegały zajęciu, a opis towarów na fakturach załączonych do zgłoszeń przywozowych był ogólny i niedokładny.

- 15 Natomiast zastosowana została metoda przewidziana w art. 30 ust. 2 lit. c) WKC („metoda odliczeniowa”), w szczególności ustalona została wartość ceny jednostkowej odpowiadającej sprzedaży na obszarze celnym Unii towarów przywożonych lub towarów identycznych lub podobnych, stanowiących łącznie największą ilość, która to sprzedaż została dokonana z osobami niepowiązanymi ze sprzedawcami na terytorium Unii w chwili przywozu rozpatrywanych towarów lub w zbliżonym czasie.
- 16 Stosując tę metodę, urząd celny, który miał dostęp do systemu AMT (Automated Monitoring Tool) AFIS (unijnego programu zwalczania nadużyć finansowych), uwzględnił „ceny wejścia”, ustalone na poziomie 50 % ceny godziwej za kilogram towarów i zawarte we wspomnianym wyżej systemie, i ostatecznie ustalił wartość celną na poziomie „ceny wejścia”. W szczególności urząd celny uznał, że skoro ceny te (to znaczy połowa średnich cen godziwych przywożonych towarów, opartych na opracowaniu danych statystycznych, którymi dysponuje Unia w odniesieniu do przywozów dokonywanych na jej terytorium) są czynnikiem decydującym o ustaleniu wartości minimalnej, poniżej której dokonywanie jakiegokolwiek zgodnej z prawem sprzedaży handlowej w odniesieniu do rozpatrywanych towarów jest niewykonalne, w sytuacji gdy cena wskazana na fakturze jest niższa od tego progu, istnieje domniemanie zaniżenia kwoty na fakturze za dany towar.

#### **Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia odesłania prejudycjalnego**

- 17 Zdaniem sądu odsyłającego, w przypadku gdy organy celne mają uzasadnione wątpliwości co do zgodności między zadeklarowaną wartością transakcyjną a rzeczywiście zapłaconą ceną, a zatem wartością celną przywożonych towarów, mogą one odrzucić zadeklarowaną wartość i ustalić cenę na podstawie jednej z metod opisanych w art. 30 WKC i art. 74 UKC. W niniejszej sprawie sąd odsyłający uważa na podstawie przedstawionych dowodów, że wątpliwości te zostały zasadnie podniesione przez urząd celny.
- 18 Jednakże powstaje następnie pytanie, w jaki sposób należy ustalić wartość celną towarów w celu, po pierwsze, ustalenia, czy zaniżanie kwot na fakturach zostało rzeczywiście stwierdzone w każdym indywidualnym przypadku przywozu towarów, a po drugie, przypisania niezapłaconych podatków (VAT od przywozu) i związanego z nimi podwyższonego cła.
- 19 Urząd celny zastosował „metodę odliczeniową” i uwzględnił przy tym „ceny wejścia”. Jednakże statystyczna metoda ustalania prawidłowych średnich cen i minimalnych dopuszczalnych cen została opracowana przede wszystkim jako narzędzie analizy ryzyka, a nie jako metoda ustalania wartości celnej konkretnych towarów w ramach kontroli po zwolnieniu towarów. Ponadto sąd odsyłający uważa, że ta metoda ustalania minimalnych cen importowych, jako metoda wyłącznie statystyczna, może prowadzić do uzyskania pewnego odsetka wyników



falszywie pozytywnych, przy czym nie będzie zachodził przypadek zaniżania kwot na fakturach.

- 20 Na tej podstawie sąd odsyłający uważa, że przewidziane w systemie AMT „ceny wejścia” nie mogą być wykorzystane w celu ustalenia wartości celnej po zwolnieniu towarów zgodnie z „metodą odliczeniową”, w szczególności z uwagi na to, że zgodnie z brzmieniem tych przepisów należy ustalić jednostkową cenę sprzedaży przywożonych towarów lub towarów identycznych lub podobnych. W konsekwencji kwestia braku możliwości fizycznej kontroli przywożonych towarów w celu ustalenia, czy są one identyczne lub podobne, pojawia się także przy stosowaniu tej metody, co wykluczyło również zastosowanie metod przewidzianych w art. 30 ust. 2 lit. b) i c) WKC i w art. 74 ust. 2 lit. b) i c) UKC.
- 21 Podobnie, zdaniem sądu odsyłającego „ceny wejścia” nie mogą być wykorzystane w ramach żadnej z innych metod ustalania wartości transakcyjnej, o których mowa w art. 30 i 31 WKC i art. 74 UKC. W szczególności z przepisów tych wynika, że metoda wartości kalkulowanej zakłada znajomość dokładnych cech konkretnego towaru, podczas gdy zastosowanie tzw. „metody tzw. ostatniej szansy” wyraźnie zakazuje ustalania wartości celnej na podstawie minimalnych wartości celnych.
- 22 Ponadto ze wspomnianych wyżej przepisów zarówno WKC, jak i UKC jasno wynika, że organy celne ograniczają się, w odniesieniu do obliczenia wartości celnej towarów w ramach kontroli po zwolnieniu towarów, do zastosowania metod wyraźnie opisanych w art. 30 i 31 WKC i art. 74 UKC. W konsekwencji „cena wejścia” nie może być wykorzystana w celu przypisania ex post określonej importerowi kwoty, której zadeklarowana wartość jest niższa niż rzeczona „cena wejścia”.
- 23 W tych okolicznościach należy stwierdzić nieważność zaskarżonych aktów, ponieważ, jak wyraźnie przyznał urząd celny, ustalenie wartości celnej przywożonych towarów opierało się ostatecznie na „cenach wejścia” objętych systemem AMT.
- 24 Jednakże taka ocena sądu odsyłającego, która opiera się na interpretacji właściwych przepisów prawa celnego Unii, w braku orzecznictwa Trybunału w sprawie o takich samych cechach jak niniejsza sprawa, nie jest pozbawiona wątpliwości. W szczególności skutkiem tej propozycji wykładni dotyczącej braku możliwości korzystania z „cen wejścia” jest to, że importer nie zostanie obciążony cłem, które nie zostało zapłacone, gdy następnie zostanie stwierdzone, że dokonał on przywozu (w sposób systematyczny) towarów po cenach niższych niż ceny ustalone jako ceny minimalne racjonalne z handlowego punktu widzenia.
- 25 Wynika to z faktu, że w niniejszej sprawie brak możliwości przeprowadzenia fizycznej kontroli wszystkich towarów, biorąc pod uwagę znaczny upływ czasu i natychmiastowe wprowadzenie do obrotu, uniemożliwia obliczenie ich

rzeczywistej wartości transakcyjnej, a tym samym uzasadnienie zaniżania kwot na dotyczących ich fakturach.

- 26 W związku z tym można by również przychylić się do stanowiska (przyjętego przez grecki organ celny), zgodnie z którym w przypadku przypisania poszczególnym importerom wartość przywożonych towarów może w ostateczności zostać ustalona na podstawie „cen wejścia” ustalonych statystycznie przez właściwe instytucje Unii Europejskiej.
- 27 Gdyby jednak przyjąć to rozwiązanie interpretacyjne, sąd odsyłający uważa, że z zaskarżonych aktów nie wynika dokładnie, jaka była „cena wejścia” wykorzystana w odniesieniu do każdego zgłoszenia, ani czy została ona oparta na opracowaniu statystycznym przywozów rozpatrywanych towarów, które miały miejsce w tym samym lub zbliżonym okresie. Wymóg istnienia związku czasowego między ceną jednostkową a przywozem konkretnych towarów został wyraźnie sformułowany w odniesieniu do stosowania metody opisanej w art. 30 ust. 2 lit. b) i c) WKC oraz w art. 74 ust. 2 lit. b) i c) UKC, ustalonego w maksymalnym odstępnie czasowym wynoszącym 90 dni, lecz nie wskazano wyraźnie, jaki jest maksymalny odstęp czasowy od chwili przywozu towarów, jaki może wystąpić w odniesieniu do cen przyjętych jako podstawa statystycznego kształtowania „cen wejścia”, jeżeli stosowana jest inna metoda ustalenia wartości celnej.
- 28 Ponadto grupowanie pozycji, które wiąże zarówno organ celny, jak i importera, aby w przyszłości traktowali oni towary przywożone w ramach poszczególnych zgłoszeń przywozowych jako stanowiące pojedynczą pozycję, jest praktyką, która w ramach kontroli po zwolnieniu towarów w celu obliczenia wartości rynkowej może prowadzić do ustalenia fikcyjnej wartości towarów zgrupowanych w ramach kodu TARIC. Nie można bowiem wykluczyć, że „cena wejścia” odpowiadająca towarom objętym kodem TARIC wskazanym w zgłoszeniu przywozowym będzie wielokrotnością „ceny wejścia” innego towaru przywożonego na podstawie tego samego zgłoszenia przywozowego.
- 29 W ten sposób, ze względu na procedurę uproszczenia, można stworzyć błędne wrażenie, że kwoty na fakturach za niektóre towary, w odniesieniu do których rzeczywista wartość sprzedaży jest w rzeczywistości wskazana w zgłoszeniu przywozowym, są zaniżone. Ten sam problem pojawiłby się również w przypadku, gdyby wartość rynkowa przywożonych towarów została ustalona w drodze zgrupowania pozycji TARIC, bez skorzystania z „cen wejścia”, poprzez zastosowanie jednej z metod ustalania wartości rynkowej przewidzianych w art. 30 i 31 WKC i art. 74 UKC.
- 30 W związku z tym, zdaniem sądu odsyłającego w zakresie, w jakim wartość rynkowa towarów objętych zakwestionowanymi zgłoszeniami nie została ustalona na podstawie wartości samego produktu, lecz na podstawie wartości produktu odpowiadającego kodowi TARIC wskazanemu w zgłoszeniu przywozowym, nieważność zaskarżonych aktów może zostać stwierdzona również z tego

powodu. Jednakże, jak zaznaczył urząd celny, zgodnie z art. 222 ust. 2 lit. b) rozporządzenia nr 2015/2447 towary będące przedmiotem wniosku o uproszczenie obecnie uznaje się za stanowiące pojedynczą pozycję. Ponadto Trybunał orzekł już (wyrok z dnia 9 czerwca 2022 r., Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, pkt 52–54), że nie można uznać za nierozsądne, iż organy celne opierają się – w celu ustalenia wartości rynkowej towarów – na informacjach przekazanych przez samego zgłaszającego, nawet jeśli w ten sposób ustalana jest jedna cena towarów, które, choć sklasyfikowane w ramach tego samego kodu TARIC, nie są jednorodne. Można by zatem argumentować, że wspomniana wyżej praktyka organów celnych rzeczywiście opiera się na przepisach prawa celnego Unii.

- 31 Z powyższego wynika, że skoro sporne zgłoszenia przywozowe obejmują okres od kwietnia 2014 r. do grudnia 2016 r., konieczne jest dokonanie wykładni zarówno przepisów WKC i rozporządzenia nr 2454/93, jak i odpowiednich przepisów UKC i rozporządzenia nr 2015/2447. Wykładnia ta nie jest ani oczywista, ani pozbawiona uzasadnionych wątpliwości, ponieważ Trybunał nie orzekał jeszcze w przedmiocie kwestii, czy korzystanie z minimalnych dopuszczalnych cen lub „cen wejścia” jest dozwolone w celu ustalenia wartości przywożonych towarów, ani kwestii, czy grupowanie kodów TARIC wiąże organy celne w ramach kontroli po zwolnieniu towarów.
- 32 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania oraz fakt, że przed sądem odsyłającym obecnie w toku są setki podobnych spraw, w których pojawia się ta sama kwestia prawna, wymienione wyżej pytania należy skierować do Trybunału w celu uzyskania orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE.