Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
M. CAMPOSA SÁNCHEZA-BORDONY
przedstawiona w dniu 12 stycznia 2016 r.[1]

Sprawy połączone C-226/14 i C-228/14

Eurogate Distribution GmbH
przeciwko
Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)
i
DHL Hub Leipzig GmbH
przeciwko
Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14)

[Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożone przez Finanzgericht Hamburg (Niemcy)]

Wspólnotowy kodeks celny — Skład celny — Procedura tranzytu zewnętrznego — Powstanie długu celnego w wyniku niewykonania jednego z obowiązków — Spóźniony wpis do ewidencji towarowej — Przedstawienie towarów właściwym organom celnym po terminie — Szósta dyrektywa — Dyrektywa VAT — Wymagalność podatku VAT — Związek pomiędzy długiem celnym oraz obowiązkiem zapłaty podatku VAT

1. Niemiecki sąd zwraca się do Trybunału w ramach sporu dotyczącego naruszenia wymogów formalnych, którym podlega towar objęty procedurą zawieszenia należności celnych, z pytaniem, czy oprócz długu celnego, przewidzianego na tę okoliczność w art. 204 Wspólnotowego kodeksu celnego[2] należy również rozliczyć się z podatku od wartości dodanej (VAT). W podobnym przypadku, przedmiotem sporu jest to, czy zobowiązaną do zapłaty podatku VAT jest osoba, która naruszyła procedury celne, nawet jeżeli chodzi o właściciela składu celnego pozbawionego prawa rozporządzania towarem.

2. Niniejsze sprawy dają Trybunałowi sposobność rozwinięcia zasad linii orzeczniczej ustanowionych w wyroku X[3], gdzie dokonano wykładni art. 7 szóstej dyrektywy[4] w ten sposób, że podatek VAT jest należny, o ile towary przestają podlegać procedurom celnym przewidzianym w tym przepisie, nawet jeżeli dług celny powstał wyłącznie na mocy art. 204 WKC.

1 — Język oryginału: hiszpański.

2 — Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny [zwany dalej „WKC”] (Dz.U. L 302, s. 1), zmienione rozporządzeniem (WE) nr 648/2005 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 kwietnia 2005 r. (Dz.U. L 117, s. 13).

3 — Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329.

4 — Dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmieniona dyrektywą 2004/66/WE Rady z dnia 26 kwietnia 2004 r. (Dz.U. L 168, s. 35).

3. Odpowiedź na pytania prejudycjalne wniesione w obu sprawach może zostać udzielona z dwóch punktów widzenia. Pierwszy polegałby na zwykłym przytoczeniu dosłownego brzmienia orzeczenia Trybunału w sprawie X [5] bez dokonywania tu szczególnych rozróżnień. Drugi punkt widzenia prowadziłby właśnie do wprowadzania rozróżnień przy analizie podniesionych problemów, lecz nie z perspektywy formalistycznej, a przy uwzględnieniu funkcji i charakteru podatku VAT jako podatku o cechach unitarnych, który obciąża wartość dodaną na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji towarów i usług.

4. Uważna lektura wyroku z dnia 15 maja 2014 r. prowadzi do wniosku, że w rzeczywistości równoczesność podatku VAT oraz długu celnego powstałego ze względu na niespełnienie określonych warunków nie ma charakteru tak automatycznego, jak mogłoby wynikać z literalnego brzmienia sentencji wyroku X [6]. Wręcz przeciwnie zarówno uzasadnienie wyroku, jaki i w szczególności sam charakter podatku VAT wskazują, że powstanie długu celnego nie musi oznaczać koniecznie i nieuchronnie obowiązku zapłaty podatku VAT w przywozie towarów.

I – **Ramy prawne**

A – *Prawo Unii*

1. Wspólnotowy kodeks celny

5. Artykuł 4 WKC stanowi:

„Użyte w niniejszym Kodeksie określenia oznaczają:

[…]

7) »towary wspólnotowe« oznaczają towary:

— całkowicie uzyskane na obszarze celnym Wspólnoty, zgodnie z warunkami określonymi w art. 23, bez udziału towarów przywiezionych z państw lub terytoriów niebędących częścią obszaru celnego Wspólnoty. W przypadkach o szczególnym znaczeniu gospodarczym określonych zgodnie z procedurą Komitetu, towarów uzyskanych z towarów objętych procedurą zawieszającą nie uważa się za towary posiadające status wspólnotowy;

— przywiezione z państw lub terytoriów niebędących częścią obszaru celnego Wspólnoty i dopuszczone do swobodnego obrotu;

— uzyskane lub wyprodukowane na obszarze celnym Wspólnoty z towarów określonych w tiret drugim lub z towarów określonych w tiret pierwszym i drugim;

[…]”.

6. Zgodnie z art. 37 WKC:

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

5 — Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329.

6 — Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329.

2. Pozostają one pod dozorem celnym tak długo, jak 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".

7. Na podstawie art. 50 WKC „[t]owary przedstawione organom celnym nabywają, z chwilą ich przedstawienia, status towarów składowanych czasowo do czasu nadania im przeznaczenia celnego. Towary takie są zwane dalej »towarami składowanymi czasowo«".

8. Zgodnie z art. 79 WKC:

„Dopuszczenie do swobodnego obrotu nadaje towarowi niewspólnotowemu status celny towaru wspólnotowego.

[…]".

9. Na mocy art. 89 ust. 1 WKC „[p]rocedura zawieszająca będąca jednocześnie gospodarczą procedurą celną zostaje zakończona, gdy towary objęte tą procedurą bądź produkty kompensacyjne lub przetworzone uzyskane pod tą procedurą otrzymają inne dopuszczone przeznaczenie celne".

10. Artykuł 91 WKC stanowi:

„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;

[…]

2. Przemieszczanie określone w ust. 1 odbywa się:

a) z zastosowaniem procedury zewnętrznego tranzytu wspólnotowego;

[…]".

11. Artykuł 92 WKC 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".

12. Zgodnie z art. 96 WKC:

„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.

2. Nie naruszając określonych w ust. 1 obowiązków podstawowego zobowiązanego, osoba przewożąca towary lub ich odbiorca, który przyjmuje towary, wiedząc o tym, że są one objęte procedurą tranzytu wspólnotowego, jest również zobowiązany do przedstawienia ich w nienaruszonym stanie w urzędzie celnym przeznaczenia w wyznaczonym terminie i z zachowaniem środków zastosowanych przez organy celne w celu zapewnienia tożsamości towarów".

13. Zgodnie z art. 98 ust. 1 WKC „[p]rocedura składu celnego pozwala na składowanie w składzie celnym:

a) towarów niewspólnotowych, które w czasie tego składowania nie podlegają należnościom celnym przywozowym ani środkom polityki handlowej […]".

14. Na mocy art. 105 WKC: „[w]yznaczona przez organy celne osoba prowadzi, w sposób określony przez te organy, ewidencję towarową wszystkich towarów objętych procedurą składu celnego. Prowadzenie ewidencji towarowej nie jest konieczne, gdy skład publiczny jest prowadzony przez organy celne […]".

15. Artykuł 204 WKC stanowi:

„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

b) niedopełnienia jednego z warunków wymaganych do objęcia towaru procedurą lub do zastosowania obniżonych bądź zerowych stawek należności celnych przywozowych ze względu na przeznaczenie towaru,

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.

2. Dług celny powstaje w chwili zaprzestania spełniania obowiązku, którego niewykonanie powoduje powstanie długu celnego, bądź w chwili objęcia towaru odpowiednią procedurą, jeżeli zostało później stwierdzone, że nie dopełniono jednego z warunków wymaganych dla objęcia towaru tą procedurą bądź dla zastosowania obniżonych lub zerowych stawek należności celnych przywozowych ze względu na jego przeznaczenie.

3. Dłużnikiem jest osoba zobowiązana do wykonania obowiązków wynikających z czasowego składowania towaru podlegającego należnościom przywozowym lub, w zależności od przypadku, wynikających ze stosowania procedury celnej, którą towar został objęty, bądź osoba zobowiązana do przestrzegania warunków wymaganych dla objęcia towaru tą procedurą".

2. Rozporządzenie (EWG) nr 2454/93[7]

16. Artykuł 356 rozporządzenia wykonawczego stanowi:

„1. Urząd wywozu wyznacza termin, w którym towary muszą zostać zgłoszone w urzędzie przeznaczenia, uwzględniając trasę podróży, przepisy dotyczące przewozu i inne obowiązujące przepisy oraz, w miarę potrzeb, informacje przekazane przez głównego zobowiązanego […]".

17. Artykuł 512 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego przewiduje, że „[t]ransfer do urzędu wyprowadzenia w celu powrotnego wywozu może mieć miejsce w ramach procedury. W takim przypadku procedura nie ulegnie zakończeniu do momentu, kiedy towary lub produkty zgłoszone do powrotnego wywozu faktycznie opuszczą obszar celny Wspólnoty".

18. Zgodnie z art. 529 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego „[e]widencja towarowa ukazuje w każdym momencie bieżący stan składu towarów, które pozostają pod działaniem procedury składu celnego. W terminach wyznaczonych przez organy celne, prowadzący skład celny przedkłada wykaz wspomnianych zapasów w urzędzie kontrolnym".

19. Na mocy art. 530 ust. 3 rozporządzenia „[w]pis do ewidencji towarowej dotyczący zakończenia procedury ma miejsce najpóźniej, gdy towary opuszczają skład celny lub urządzenia do składowania posiadacza".

20. Zgodnie z art. 860 rozporządzenia wykonawczego „[o]rgany celne uważają dług celny za powstały na mocy art. 204 ust. 1 [WKC], chyba że osoba mogąca stać się dłużnikiem wykaże, że spełnione zostały warunki art. 859".

21. Artykuł 866 rozporządzenia wykonawczego wskazuje, że „[b]ez uszczerbku dla ustanowionych przepisów dotyczących zakazów i ograniczeń, które mogą być stosowane w odniesieniu do danych towarów, jeżeli zgodnie z art. 202, 203, 204 lub 205 Kodeksu powstał dług celny w przywozie i gdy należności celne przywozowe zostały uiszczone, towary te uważa się za towary wspólnotowe bez konieczności zgłoszenia dopuszczenia ich do swobodnego obrotu".

3. Szósta dyrektywa

22. Artykuł 2 szóstej dyrektywy stwierdzał, że „[o]podatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega: […] 2) przywóz towarów".

23. Zgodnie z art. 7 szóstej dyrektywy:

„1. Przywóz towaru oznacza:

a) wprowadzenie do Wspólnoty towarów, które nie spełniają warunków określonych w art. [23 WE i 24 WE] lub też – w przypadku gdy są objęte przepisami [traktatu EWWiS] – nie znajdują się w swobodnym obrocie;

b) wprowadzenie do Wspólnoty towarów z terytoriów państw trzecich, innych niż towary objęte lit. a).

2. Miejscem przywozu towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary w momencie ich wprowadzenia do Wspólnoty.

7 — 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 (zwane dalej „rozporządzenie wykonawczym") (Dz.U. L 253, s. 1), zmienione rozporządzeniem Komisji (WE) nr 402/2006 z dnia 8 marca 2006 r. (Dz.U. L 70, s. 35).

3. Bez względu na ust. 2, w przypadku gdy towary określone w ust. 1 lit. a) zostają po ich wprowadzeniu do Wspólnoty objęte jednym z uregulowań [jedną z procedur] określonych w art. 16 ust. 1 [część] B lit. a), b), c) i d) regulacją dotyczącą czasowego wwozu przy całkowitym zwolnieniu od opłat przywozowych lub objęte procedurą wysyłkową, miejscem przywozu takich towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium towary te przestają podlegać takim regulacjom.

Podobnie w przypadku gdy towary określone w ust. 1 lit. b) zostają objęte, w momencie wprowadzenia do Wspólnoty, jedną z procedur określonych w art. 33a ust. 1 lit. b) lub c), miejscem przywozu jest państwo członkowskie, na którego terytorium procedura ta się kończy".

24. Artykuł 10 ust. 3 szóstej dyrektywy stanowił: „[z] chwilą przywozu towarów ma miejsce zdarzenie podatkowe, a podatek staje się wymagalny. W przypadku gdy towary z chwilą ich wprowadzenia na obszar Wspólnoty zostają objęte jedną z regulacji [procedur] określonych w art. 7 ust. 3 tej dyrektywy, zdarzenie podatkowe ma miejsce, a podatek staje się wymagalny jedynie wówczas, gdy towary przestają być objęte tymi regulacjami [procedurami] […]".

25. Artykuł 17 szóstej dyrektywy stanowił:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny.

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku [VAT] od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

b) podatku od wartości dodanej należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego od towarów przywożonych;

[…]".

26. Zgodnie z art. 21 ust. 4 szóstej dyrektywy „[z]obowiązanymi do zapłaty podatku od wartości dodanej są: […] 2. w przywozie: osoba lub osoby wskazane lub uznane za zobowiązane przez państwa członkowskie, do których towary są przywożone".

4. Dyrektywa VAT [8]

27. Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi, że „[o]podatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje: […] d) import towarów".

28. Zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT „»[p]odatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności".

29. Artykuł 30 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„»Import towarów« oznacza wprowadzenie na terytorium Wspólnoty towarów, które nie znajdują się w swobodnym obrocie w rozumieniu art. 24 traktatu.

8 — Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

Poza czynnością, o której mowa w akapicie pierwszym, za import towarów uznaje się wprowadzenie na terytorium Wspólnoty towarów znajdujących się w swobodnym obrocie pochodzących z terytorium trzeciego stanowiącego część terytorium celnego Wspólnoty".

30. Zgodnie z art. 60 dyrektywy VAT „[m]iejscem importu towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary w momencie ich wprowadzenia do Wspólnoty".

31. Artykuł 61 dyrektywy VAT stanowi:

„W drodze odstępstwa od art. 60, w przypadku gdy towary, które nie znajdują się w swobodnym obrocie, zostają objęte z chwilą ich wprowadzenia do Wspólnoty jedną z procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 156, lub procedurą odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem z należności celnych przywozowych lub procedurą tranzytu zewnętrznego, miejscem importu takich towarów jest państwo członkowskie, na terytorium którego towary przestają podlegać tym procedurom lub sytuacjom.

Podobnie, w przypadku gdy towary znajdujące się w swobodnym obrocie zostają objęte z chwilą ich wprowadzenia do Wspólnoty jedną z procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 276 i 277, miejscem ich importu jest państwo członkowskie, na którego terytorium towary te przestają podlegać tym procedurom lub sytuacjom".

32. Zgodnie z art. 70 dyrektywy VAT „[z]darzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny z chwilą importu towarów".

33. Zgodnie z art. 71 ust. 1 dyrektywy VAT „[w] przypadku gdy, z chwilą ich wprowadzenia do Wspólnoty, towary zostają objęte jedną z procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 156, 276 i 277 lub procedurą odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem z należności celnych przywozowych, lub procedurą tranzytu zewnętrznego, zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny dopiero w momencie, gdy towary przestają podlegać tym procedurom lub sytuacjom […]".

34. Artykuł 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT stanowi, że „państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje: […] import towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium trzeciego lub państwa trzeciego do państwa członkowskiego innego niż państwo zakończenia wysyłki lub transportu towarów, w przypadku gdy dostawa tych towarów, dokonana przez importera wyznaczonego lub uznanego za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT zgodnie z art. 201, jest zwolniona zgodnie z art. 138".

35. Na mocy art. 167 dyrektywy VAT „[p]rawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny".

36. Artykuł 168 dyrektywy VAT stanowi:

„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:

a) VAT należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[…]

e) VAT należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego z tytułu importu towarów na terytorium tego państwa członkowskiego".

37. Zgodnie z art. 178 dyrektywy VAT „[w] celu skorzystania z prawa do odliczenia, podatnik musi spełnić następujące warunki: […] e) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. e), w odniesieniu do importu towarów, musi posiadać dokument importowy, w którym podatnik jest wskazany jako odbiorca lub importer i w którym określona jest kwota VAT należnego [podlegającego zapłacie] lub informacje w nim zawarte pozwalają na jej obliczenie […]".

38. Zgodnie z art. 201 dyrektywy VAT „VAT z tytułu importu jest płacony przez osobę lub osoby wyznaczone lub uznane za zobowiązane do zapłaty VAT przez państwo członkowskie importu".

B – *Prawo krajowe*

39. Paragraf 1 ustawy o podatku obrotowym (Umsatzsteuergesetz, zwanej dalej „UStG") w brzmieniu mającym zastosowanie do spornych okoliczności [9], stanowi:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

1. dostawy dokonywane i usługi świadczone odpłatnie na terytorium niemieckim przez przedsiębiorcę w ramach jego przedsiębiorstwa;

[…]

4. przywóz towarów do Niemiec […] (podatek obrotowy w przywozie towarów);

[…]".

40. Zgodnie z § 15 ust. 1 UStG:„Przedsiębiorca może odliczyć następujące kwoty zapłaconego podatku:

1. Ustawowo należny podatek z tytułu dostaw dokonywanych i usług świadczonych na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę;

2. Podatek obrotowy w przywozie towarów powstały w przypadku towarów importowanych dla jego przedsiębiorstwa na mocy § 1 ust. 1 pkt 4;

[…]".

41. Paragraf 21 UStG stanowi:

„1. Podatek obrotowy w przywozie towarów stanowi podatek od konsumpcji w rozumieniu ogólnego kodeksu podatkowego (Abgabenordnung).

2. Zasady celne stosuje się analogicznie do podatku obrotowego w przywozie towarów; z wyjątkiem zasad dotyczących aktywnego uszlachetnienia w ramach systemu zwrotu oraz uszlachetnienia biernego.

[…]".

9 — BGBl. 2005 I, s. 386.

II – **Okoliczności faktyczne i pytania prejudycjalne**

A – *Sprawa C-226/14*

42. Jak wynika z postanowienia sądu odsyłającego, Eurogate Distribution GmbH (zwana dalej „Eurogate"), skarżąca w sprawie głównej, przyjęła do składu celnego towary swoich klientów znajdujące się w tranzycie i zestawiła je w przesyłki do różnych krajów Europy Wschodniej. Okres składowania wynosił przeciętnie ponad sześć tygodni. Poszczególne przesyłki zostały przejęte ze składu Eurogate przez przedsiębiorstwa transportowe mające siedziby w krajach docelowych.

43. W wyniku kontroli celnej dotyczącej okresu od dnia 1 lipca do dnia 31 grudnia 2006 r. stwierdzono, że w niektórych przypadkach, wyprowadzenie ze składu celnego zostało wpisane z opóźnieniem (do 126 dni po wyprowadzeniu) do ewidencji towarowej przewidzianej przez prawo celne.

44. Ustalając należności celne przywozowe w dniu 1 lipca 2008 r., Hauptzollamt Hamburg-Stadt określił wysokość zarówno długu celnego jak i podatku VAT w przywozie towarów. Eurogate odwołała się od tego ustalenia, zaś jej odwołanie nie zostało uwzględnione. Wobec oddalenia odwołania skarżąca wniosła skargę do Finanzgericht Hamburg.

45. Jeżeli chodzi o dług celny, Finanzgericht Hamburg wniósł już pytanie prejudycjalne do Trybunału, w wyniku którego wydano wyrok Eurogate[10]. W pkt 35 wyroku Trybunał stwierdził, iż „art. 204 ust. 1 lit. a) [WKC] należy interpretować w ten sposób, że w przypadku towaru niewspólnotowego niewykonanie obowiązku polegającego na wpisaniu wyprowadzenia towaru ze składu celnego w przewidzianej w tym celu ewidencji towarowej najpóźniej w chwili jego wyprowadzenia prowadzi do powstania długu celnego za ten towar, nawet jeżeli tenże towar był przedmiotem powrotnego wywozu".

46. Eurogate nadal kwestionuje ustalenie, tym razem w zakresie podatku VAT w przywozie, i wnosi o stwierdzenie nieważności ustalenia podatku.

47. W tym kontekście Finanzgericht Hamburg wnosi następujące pytania:

„1) Czy jest sprzeczne z przepisami dyrektywy 77/388/EWG pobieranie podatku VAT w przywozie od towarów, które były przedmiotem powrotnego wywozu jako towar niewspólnotowy, za które jednak powstał dług celny w wyniku naruszenia obowiązku przewidzianego w art. 204 kodeksu celnego – tutaj: nieterminowe wykonanie obowiązku polegającego na wpisaniu wyprowadzenia towaru ze składu celnego w przewidzianej w tym celu ewidencji towarowej najpóźniej w momencie jego wyprowadzenia?

2) W razie udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze:

Czy przepisy dyrektywy 77/388/EWG wymagają w takich przypadkach pobrania podatku VAT w przywozie od towarów, czy też państwom członkowskim przysługuje w tym zakresie margines swobody?

oraz

3) Czy podmiot prowadzący skład celny, który na podstawie umowy o świadczenie usług wprowadza do swojego składu celnego towar pochodzący z państwa trzeciego, nie mogąc nim rozporządzać, jest osobą zobowiązaną do zapłaty podatku VAT w przywozie, który powstał w wyniku naruszenia przez ten podmiot obowiązku przewidzianego w art. 10 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 77/388/EWG

10 — Sprawa C-28/11, EU:C:2012:533.

w związku z art. 204 ust. 1 kodeksu celnego, nawet jeżeli towar ten nie jest używany do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu w rozumieniu art. 17 ust. 2 lit. a) dyrektywy 77/388/EWG?".

B – *Sprawa C-228/14*

48. W dniu 5 stycznia 2011 r. wszczęto procedurę tranzytu zewnętrznego T 1 w odniesieniu do towarów, które powinny być przetransponowane do Makau w określonym terminie (do dnia 12 stycznia 2011 r.) za pośrednictwem urzędu celnego na lotnisku w Hanowerze lub lotnisku w Lipsku. DHL Hub Leipzig GmbH (zwana dalej „DHL") był przedsiębiorcą transportowym w rozumieniu art. 96 ust. 2 WKC, który zaniechał przedstawienia towaru urzędowi celnemu na lotnisku w Lipsku przed jego wysłaniem do Makau.

49. Procedura celna nie mogła zostać zakończona zgodnie z art. 366 ust. 2 rozporządzenia wykonawczego, ponieważ nie zostały przedstawione wymagane dokumenty.

50. W dniu 8 sierpnia 2011 r. Hauptzollamt Braunschweig doręczył DHL ustalenie podatku VAT w przywozie towarów zgodnie z art. 204 ust. 1 lit. a) WKC. W szczególności kwotę podatku VAT ustalono na 6002,01 EUR. W dniu 29 lutego 2012 r. DHL zażądał na podstawie art. 236 WKC zwrotu podatku VAT w przywozie towarów zapłaconego na mocy ustalenia.

51. Hauptzollamt Braunschweig oddalił wniosek o zwrot decyzją z dnia 28 marca 2012 r. Po bezskutecznej skardze administracyjnej DHL wniósł skargę do Finanzgericht Hamburg, żądając stwierdzenia nieważności decyzji Hauptzollamt oraz zwrotu podatku VAT w przywozie towarów.

52. W tym kontekście Finanzgericht Hamburg zadaje następujące pytanie:

„Czy podatek VAT w przywozie od towarów, które jako towar niewspólnotowy pod dozorem celnym były przedmiotem powrotnego wywozu, za które jednak powstał dług celny w wyniku naruszenia obowiązku przewidzianego w art. 204 [WKC] – tutaj: brak terminowego zakończenia procedury zewnętrznego tranzytu wspólnotowego poprzez przedstawienie we właściwym urzędzie celnym przed przemieszczeniem do kraju trzeciego – uważa się za nienależny prawnie w rozumieniu art. 236 ust. 1 [WKC] w związku z przepisami dyrektywy 2006/112/WE, w każdym razie wtedy gdy jako dłużnik do odpowiedzialności zostaje pociągnięty ten, na którym spoczywał naruszony obowiązek, chociaż nie był on uprawniony do rozporządzania towarami?".

III – **Postępowanie przed Trybunałem**

53. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie C-226/14 wpłynął do Trybunału w dniu 8 maja 2014 r. W sprawie C-228/14 w dniu 12 maja 2014 r.

54. Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 14 października 2014 r. obie sprawy zostały połączone do celów procedury pisemnej i ustnej oraz wydania wyroku.

55. W pisemnym etapie postępowania wzięły udział Hauptzollamt Hamburg-Stadt, Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate, rząd grecki oraz Komisja.

56. W dniu 5 czerwca 2014 r. Finanzgericht Hamburg został wezwany do oświadczenia, czy wobec wyroku Trybunału w sprawie X[11] podtrzymuje wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Sąd odsyłający w piśmie, które wpłynęło w dniu 3 października 2014 r., wyraził wolę podtrzymania wniesionych pytań. W szczególności zwrócił się do Trybunału, aby udzielając odpowiedzi na pierwsze pytanie „wyjaśnił, czy w każdym przypadku powstania długu celnego na mocy art. 204 [WKC] rodzi się również automatycznie obowiązek zapłaty VAT, niezależnie od tego, czy towar podlega wciąż procedurze zawieszenia z art. 16 ust. 1 [część] B lit. b) szóstej dyrektywy lub procedurze tranzytu zewnętrznego [VAT] zgonie z przepisami dyrektywy 77/388/EWG, czy też nie należy pobierać [VAT] w przywozie towarów, które jako towary niewspólnotowe są objęte procedurą składu celnego a następnie, za pomocą odpowiedniej deklaracji celnej, zostały ponownie wywiezione, jednak w przypadku których w międzyczasie powstał dług celny na mocy art. 204 ust. 1 [WKC] (określony jednak dopiero od chwili powrotnego wywozu) z uwagi na to, że podmiot prowadzący skład celny wypełnił z opóźnieniem wielu dni obowiązek wpisania do ewidencji towarowej, najpóźniej w chwili jego powstania, wyprowadzania towaru ze składu celnego”.

57. Postanowieniem z dnia 1 października z 2015 r. Trybunał wezwał strony do skoncentrowania się w swych uwagach w trakcie rozprawy na drugim i trzecim pytaniu ze sprawy C-226/14 oraz pytaniu w sprawie C-228/14. Równocześnie strony zostały wezwane do zajęcia stanowiska w kwestii, czy można przyjąć, że VAT w przywozie towarów został zapłacony, jeżeli towar był przedmiotem ponownego wywozu.

58. Na rozprawie w dniu 11 listopada 2015 r. stawiły się Hauptzollamt Hamburg-Stadt, Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate oraz Komisja.

IV – **Argumentacja stron**

59. Eurogate uważa w odniesieniu do pierwszego pytania w sprawie C-226/14, że ustalenie podatku VAT w przywozie towarów jest niezgodne z szóstą dyrektywą, gdy dług celny powstał na mocy 204 ust. 1 lit. a) WKC, gdyż w takim przypadku nie ma miejsca przywóz towarów w rozumieniu szóstej dyrektywy.`

60. W odniesieniu do pytań drugiego i trzeciego w sprawie C-226/14 Eurogate twierdzi, że państwa członkowskie nie dysponują uznaniem przy definiowaniu pojęcia „przywozu” w rozumieniu szóstej dyrektywy. Dysponują jej zdaniem pewną swobodą przy definiowaniu, kto jest zobowiązany do zapłaty VAT zgodnie z art. 21 szóstej dyrektywy, biorąc pod uwagę, że możliwe są w tym względzie dwie alternatywne interpretacje, tj. a) można uznać za „importera” osobę, która wprowadza towar niewspólnotowy, mianowicie osobę dokonującą zgłoszenia celnego lub dopuszczającą się uchybienia w zakresie procedury celnej albo b) można uznać za „importera” wyłącznie osobę, która może rozporządzać towarem jak właściciel w chwili przywozu towarów. W pierwszym przypadku importer powinien mieć prawo do odliczenia zapłaconego podatku VAT, co nie nastąpiło w przypadku Eurogate. Pokazuje to zdaniem spółki niezgodność stosowanego prawa krajowego z prawem Unii.

61. Jeżeli chodzi o pytanie w sprawie C-228/14, to Eurogate utrzymuje, że nie powstaje obowiązek zapłaty VAT, jeżeli towar niewspólnotowy został, jak w niniejszej sprawie, ponownie wywieziony pod dozorem celnym od chwili objęcia procedurą tranzytu. Według Eurogate przedstawione argumenty w związku z pojęciem „importera” w rozumieniu szóstej dyrektywy znajdują również zastosowanie w przypadku dyrektywy VAT.

11 — Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329.

62. Zarówno Hauptzollamt Hamburg-Stadt jak i Hauptzollamt Braunschweig utrzymują, że niewykonanie obowiązków celnych powoduje powstanie, oprócz długu celnego, zobowiązania z tytułu podatku VAT. Ich zdaniem niewykonanie obowiązku wpisania do ewidencji towarowej towarów objętych procedurą składu celnego powinno być równoznaczne z usunięciem spod dozoru celnego. W obu przypadkach pozbawia się organy celne możliwości kontroli przepływu towarów, a przez to zapewnienia poszanowania warunków dotyczących systemu zaliczek na refundacje w wywozie towarów.

63. Zdaniem Hauptzollamt Hamburg-Stadt na takiej samej zasadzie, jak obowiązek zapłaty należności celnych wynika z niespełnienia warunków, które są wymagane do tego, by przysługiwały korzyści wynikające z procedury składu celnego (co zatem uzasadnia nałożenie należności celnych), nie można również domagać się podobnej korzyści w odniesieniu do podatku VAT, gdy miało miejsce niewykonanie jednego z obowiązków wymaganych przez procedurę składu celnego, co utrudnia kontrolę organom celnym.

64. Rząd grecki twierdzi w odniesieniu do pierwszego pytania w sprawie C-226/14, iż, jeżeli interpretować prawo Unii w zakresie VAT w związku z prawem Unii dotyczącym procedur celnych, wymaganie zapłaty podatku VAT w okolicznościach, jak te będące przedmiotem sporu, jest zgodne z szóstą dyrektywą.

65. W odniesieniu do drugiego pytania zdaniem rządu greckiego przepisy dyrektywy VAT dotyczące przywozu towarów oraz wymagalności podatku w przywozie towarów są przepisami bezwzględne obowiązującymi. Uchybienie dotyczące ewidencji towarowej powoduje powstanie długu celnego bez konieczności jakiegokolwiek badania przez organy administracji szczególnych okoliczności sprawy. Z tego względu powstanie długu celnego zgodnie z warunkami występującymi w sprawie głównej oznacza również obowiązek podatkowy, a VAT podlega zapłacie przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku oraz długu (korzystającej ze składu celnego).

66. Jeżeli chodzi o trzecie pytanie, rząd grecki twierdzi, że to do państwa członkowskiego należy określenie osoby zobowiązanej do zapłaty podatku w przywozie towarów, przy czym jego zdaniem nie można uznać, że jedyną osobą zobowiązaną do zapłaty podatku jest ten, kto przywozi towary, lecz może być nią również zobowiązany z tytułu długu celnego powstałego zgodnie z WKC.

67. Jeżeli chodzi o pytanie zadane w sprawie C-228/14, to rząd grecki utrzymuje, że należy ustalić przede wszystkim, czy niewykonanie obowiązków nie stanowi usunięcia towarów spod dozoru celnego w wyniku świadomego działania lub zaniedbania zobowiązanego, oraz czy odpowiednie wymogi proceduralne zostały spełnione *a posteriori*. Gdyby z okoliczności sprawy wynikało, iż nie zostały spełnione przesłanki z art. 859 ust. 2 lit. a), c) rozporządzenia wykonawczego, należy zdaniem rządu greckiego zbadać, czy urząd przeznaczenia jest w stanie zapewnić, że towarom tym nadano przeznaczenie celne po wyczerpaniu procedury tranzytu. Z tego względu, uwzględniając z jednej strony przepisy dyrektywy VAT co do wymagalności podatku i z drugiej strony wyrok Trybunału w sprawie X [12] w sytuacji, gdy dług celny powstał na podstawie art. 204 WKC, należy stwierdzić, że ma miejsce również zdarzenie powodujące powstanie podatku VAT, który jest natychmiast wymagalny. Zobowiązane do zapłaty VAT są osoby, których zadaniem było wykonać obowiązki związane z procedurą celną tranzytu, tj. główny zobowiązany w ramach procedury tranzytu (art. 96 ust. 1 WKC) oraz przedsiębiorstwo transportowe (art. 96 ust. 2 WKC), chociażby nie mogło odliczyć podatku VAT.

12 — Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329.

68. Komisja podnosi, że pierwsze pytanie w sprawie C-226/14 zasługuje na odpowiedź pozytywną, biorąc pod uwagę różnice istniejące między należnościami celnymi i podatkiem VAT w przywozie towarów. Różnice te miały zdaniem Komisji skłonić Trybunał do stwierdzenia, że powstanie obowiązku podatkowego VAT oraz długu celnego należy badać zawsze w sposób odrębny, gdyż podatek VAT może podlegać zapłacie nawet przy braku jakiegokolwiek długu celnego i na odwrót.

69. Komisja wskazuje, że przesłanka zawarta w art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy to przywóz towarów. Biorąc pod uwagę, że towary objęte procedurą odprawy czasowej lub zawieszenia nie są towarami przywiezionymi, VAT w przywozie towarów jest należy jedynie, gdy towary przestaną podlegać tej procedurze. W niniejszej sprawie towary były objęte procedurą składu celnego, gdy opuściły ostatecznie obszar celny, z uwagi na co były przez cały czas objęte „procedurą zawieszenia". Nie doszło zatem do przywozu towarów, z którego też względu nie należy pobierać podatku VAT w przywozie towarów.

70. Komisja stwierdza dodatkowo, że okoliczność, iż niewykonanie jednego obowiązku przez podmiot prowadzący skład celny powoduje powstanie długu celnego na mocy art. 204 ust. 1 lit. a) WKC, nie pozawala wnosić, że towar został przywieziony, gdyż w odróżnieniu od długów z art. 202 i 203 WKC dług powstały na mocy art. 204 WKC nie oznacza, iż towary zostały wprowadzone do obrotu gospodarczego Unii. Nie jest również możliwe, aby poprzez zwykłe odesłanie w ramach prawa krajowego do prawa celnego Unii, jak w przypadku art. 21 UStG, poszerzano pojęcie przywozu towarów.

71. Komisja stwierdza w rezultacie, iż nie należy udzielać odpowiedzi na drugie i trzecie pytanie w sprawie C-226/14. Ogranicza się do wskazania, że gdyby Trybunał zająć miał tu jednak odmienne stanowisko, na drugie pytanie należy odpowiedzieć w ten sposób, iż państwa członkowskie mają obowiązek pobierać podatek VAT w przywozie towarów i nie przysługuje im tu margines swobody. Odpowiedź na trzecie pytanie brzmiałaby zdaniem Komisji w ten sposób, że państwa członkowskie mogą swobodnie określać osoby zobowiązane do zapłaty VAT w przywozie towarów zgodnie z art. 21 ust. 4 szóstej dyrektywy, o ile przestrzegają przy tym zasad wspólnotowego systemu podatku VAT.

72. Jeżeli chodzi o sprawę C-228/14, Komisja ocenia, że można do niej w całości zastosować rozważania dotyczące pierwszego pytania w sprawie C-226/14.

V – **Ocena**

A – *Sprawa C-226/14*

1. Pierwsze pytanie prejudycjalne

73. W ramach postępowania krajowego, które dało początek sprawie C-226/14, Finanzgericht Hamburg wniósł już wcześniej pierwsze pytanie prejudycjalne [13], które Trybunał rozstrzygnął stwierdzając, że art. 204 ust. 1 lit. a) WKC „należy interpretować w ten sposób, że w przypadku towaru niewspólnotowego niewykonanie obowiązku polegającego na wpisaniu wyprowadzenia towaru ze składu celnego w przewidzianej w tym celu ewidencji towarowej najpóźniej w chwili jego wyprowadzenia prowadzi do powstania długu celnego za ten towar, nawet jeżeli tenże towar był przedmiotem powrotnego wywozu" [14].

13 — Postępowanie leżące u podstaw pierwszej sprawy Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:533.

14 — Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:533, pkt 35 i sentencja.

74. Finanzgericht Hamburg pragnie obecnie dowiedzieć się, czy, wobec powyższych ustaleń, „każde powstanie długu celnego w przywozie towarów prowadzi automatycznie do wymagalności podatku VAT w przywozie” [15].

75. Jak wskazywał rzecznik generalny N. Jääskinen w opinii przedłożonej w (pierwszej) sprawie Eurogate, przedmiotem ówczesnego pytania prejudycjalnego nie była „kwestia związku, jaki ustawodawstwo niemieckie wprowadza jakoby pomiędzy poborem należności celnych a opodatkowaniem podatkiem VAT przy przywozie” [16]. Kwestia ta nie została wówczas rozstrzygnięta [17], jednak wprost pojawiła się ponownie wkrótce potem w związku ze sprawą X [18], w ramach której niderlandzki sąd pytał m.in., czy art. 7 szóstej dyrektywy należy rozumieć „w ten sposób, że podatek VAT jest wymagalny, jeżeli dług celny powstaje wyłącznie na podstawie art. 204 [WKC]”.

76. Udzielając odpowiedz na pytanie w sprawie X [19], Trybunał orzekł, że art. 7 szóstej dyrektywy „należy interpretować w ten sposób, że podatek od wartości dodanej jest należny, w sytuacji gdy dane towary przestają podlegać procedurom celnym określonym w tym artykule, nawet jeśli dług celny powstał wyłącznie na podstawie art. 204 rozporządzenia nr 2913/92, zmienionego rozporządzeniem nr 648/2005” [20].

77. Finanzgericht Hamburg, wezwany do oświadczenia, czy w obliczu tego (drugiego) orzeczenia Trybunału podtrzymuje swój wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wskazał, że „nie jest w stanie wywnioskować w sposób jednoznaczny z wyroku w sprawie C-480/12, czy towar, który przestał podlegać procedurom celnym określonym w art. 7 ust. 3 akapit pierwszy szóstej dyrektywy powinien być uznany za przywieziony w rozumieniu norm dotyczących VAT od momentu powstania długu celnego zgodnie z art. 204 Wspólnotowego kodeksu celnego, również w niniejszym przypadku” [21].

78. Finanzgericht Hamburg uważa, że zgodnie z szóstą dyrektywą towar nie może być przedmiotem przywozu, gdy poddany jest procedurze całkowitego zwolnienia od należności celnych. Dodatkowo zdaniem sądu krajowego „towar, który – tak jak w niniejszym przypadku – nie został wyjęty spod dozoru celnego, może także podlegać tej procedurze celnej, nawet gdy w międzyczasie powstał dług celny na podstawie art. 204 [WKC] z powodu niewykonania jednego z obowiązków wynikających z tej procedury celnej” [22].

79. Ten punkt widzenia jest zgodny, jak wskazuje sam Finanzgericht, z przedstawionym przez rzecznika generalnego N. Jääskinena w opinii przedłożonej w sprawie X [23] i w ten właśnie sposób sąd odsyłający interpretuje okoliczność pozostawienia przez Trybunał sądowi krajowemu ustalenia, czy w dniu powrotnego wywozu sporny towar przestał podlegać procedurom opisanym w art. 7 ust. 3 art. 16 ust. 1 część B lit. a) szóstej dyrektywy [24].

15 — Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie C-226/14 [II. 3. b) (1) (b)].

16 — Opinia w sprawie Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:131, pkt 45.

17 — Rzecznik generalny N. Jääskinen wskazał jednak, że „pytania podniesione przez Komisję w odniesieniu do zgodności rzeczonego związku z prawem Unii w dziedzinie podatku VAT nie wydają mi się pozbawione znaczenia” (*ibidem*).

18 — Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329.

19 — Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329.

20 — Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329, pkt 2 sentencji.

21 — Punkt 1 akapit drugi pisma Finanzgericht przedstawionego Trybunałowi w dniu 3 października 2014 r.

22 — Ibidem, akapit trzeci.

23 — C-480/12, EU:C:2014:84, pkt 66.

24 — Wyrok X, C-480/12, EU:C:2014:329, pkt 54.

80. Z pewnością w sentencji wyroku w sprawie X [25] Trybunał potwierdził, że art. 7 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż podatek od wartości dodanej jest należny, w sytuacji gdy dane towary przestają podlegać procedurom celnym określonym w tym artykule, „nawet jeśli dług celny powstał wyłącznie na podstawie art. 204 [WKC]".

81. Jednakże, jak wskazuje Finanzgericht, w pkt 54 wyroku stwierdzenie to poddane jest rozróżnieniu poprzez podkreślenie, że kluczowy moment dla ustalenia zaprzestania podlegania procedurom celnym zachodzi „w dniu […] powrotnego wywozu [towarów]" [26]. Ten szczegół wydaje mi się istotny, ponieważ jeżeli Trybunał uznał wówczas, iż powstanie długu celnego na mocy 204 WKC jest równoznaczne z zaprzestaniem podlegania procedurom celnym, i z tego względu oznacza obowiązek zapłaty podatku VAT, to stało się tak, dlatego że według pkt 51 wyroku „z art. 866 rozporządzenia wykonawczego wynika, że w sytuacji gdy dług celny w przywozie powstał na mocy w szczególności art. 203 lub 204 [WKC], a należności celne przywozowe zostały uiszczone, towar ten jest uznawany za towar wspólnotowy bez konieczności zgłoszenia do swobodnego obrotu".

82. Zgadzam się z Komisją, że [27] celem art. 866 rozporządzenia wykonawczego jest traktowanie jak towarów wspólnotowych w rozumieniu art. 4 WKC towarów znajdujących się na obszarze celnym Unii w sytuacji, gdy nie były przestrzegane procedury wymagane do dopuszczenia do swobodnego obrotu. W czasie, gdy znajdują się one na obszarze celnym Unii istnieje możliwość, że tego rodzaju towary (tj. w przypadku których nie zachodzą warunki, których niewykonanie powoduje powstanie długu celnego) [28] zostaną wprowadzone do obrotu gospodarczego Unii bez uzyskania „statusu celnego towaru wspólnotowego", o którym mowa w art. 79 WKC. Status ten zgodnie z tym samym przepisem towar uzyskuje poprzez „dopuszczenie do swobodnego obrotu", które „wymaga […[zastosowania środków polityki handlowej, spełnienia pozostałych formalności wymaganych przy przywozie towarów, jak również zastosowania należności prawnie należnych" [29].

83. Dopuszczenie do swobodnego obrotu stanowi zatem zwyczajną drogę do uzyskania statusu towaru wspólnotowego, jednak nie jedyną, gdyż właśnie zgodnie z brzmieniem art. 866 rozporządzenia wykonawczego możliwe jest uzyskanie tego statusu również, gdy zostaną spełnione dwa wskazane warunki: a) powstanie długu celnego przy przywozie towarów zgodnie z – w interesującym nas tu zakresie – art. 204 WKC oraz b) zapłata należności celnych. Spełnienie obu tych warunków jest równoznaczne z „zastosowani[em] środków polityki handlowej, spełnienia pozostałych formalności wymaganych przy przywozie towarów, jak również zastosowania należności prawnie należnych", tj. warunków dopuszczenia do swobodnego obrotu zawarte w art. 79 akapit drugi WKC.

84. Jeżeli, jak rozumiem, art. 866 rozporządzenia wykonawczego stanowi w rzeczywistości szczególny sposób nabycia statusu towaru wspólnotowego równoważny dopuszczeniu do swobodnego obrotu, to jego zakres ogranicza się do towarów, które znajdują się na obszarze celnym Unii, natomiast przepis ten nie dotyczy towarów, które zostały ponownie wywiezione. Towary takie, po opuszczeniu obszaru celnego Unii nie mogą zostać materialnie wprowadzone do jej obrotu gospodarczego, z uwagi na co nie jest w ich przypadku konieczne uzyskanie takiego statusu w celu wprowadzenia do obrotu zgodnie z prawem.

25 — C-480/12, EU:C:2014:329.

26 — Punkt 54 wyroku ma następujące brzmienie: „Jednakże, w sytuacji gdyby rzeczony towar przestał podlegać tym procedurom w dniu jego powrotnego wywozu z uwagi na powstanie długu celnego, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego, powinien być on uznany za będący przedmiotem »przywozu« w rozumieniu art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy".

27 — Punkt 76 uwag na piśmie Komisji.

28 — Na mocy działań wymienionych w art. 202–205 WKC.

29 — Artykuł 79 akapit drugi WKC.

85. W niniejszej sprawie zgodnie z informacjami przekazanymi przez sąd odsyłający sporny towar był przez cały czas aż do chwili jego powrotnego wywozu objęty procedurą zawieszenia (składu celnego). Naruszenie popełnione w sprawie, które spowodowało zastosowanie art. 204 WKC zgodnie z orzeczeniem Trybunału w pierwszym wyroku Eurogate [30], miało charakter proceduralny: Eurogate nie wpisał do ewidencji towarowej wyprowadzenia towaru ze składu celnego. Finanzgericht potwierdza, że nie istniało żadne ryzyko wprowadzenia do obrotu gospodarczego Unii, skoro niewykonanie obowiązku zostało stwierdzone po ponownym wywozie towaru.

86. Z tego względu, jak utrzymuje również sąd odsyłający, odpowiadając na pytanie Trybunału co do znaczenia w sprawie wyroku X [31], art. 866 rozporządzenia wykonawczego byłby nieistotny w tym postępowaniu, skoro sporny towar, objęty nieprzerwanie procedurą zawieszenia, spowodował powstanie długu celnego kiedy już został ponownie wywieziony. Zapłata należności wynikających z tego długu nie może stanowić spełnienia warunków koniecznych dla dopuszczenia do swobodnego obrotu oraz prowadzić do zakwalifikowania jako towaru wspólnotowego, z tego prostego powodu, że w wyniku powrotnego wywozu towar nie mógł uzyskać tego statusu.

87. W rezultacie, skoro sporny towar nie przestał podlegać procedurze składu celnego *w chwili jego powrotnego wywozu*, nie zostaje spełniony wymóg wskazany przez Trybunał w wyroku w sprawie X [32], aby miał miejsce „przywóz towarów" w rozumieniu art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy. Towar przestał bowiem podlegać procedurze składu celnego *z uwagi na jego powrotny wywóz*, lecz nie z powodu *długu celnego* na mocy art. 204 WKC, którego zapłata, z uwagi to że chodzi o towar znajdujący się na obszarze celnym Unii, mogłaby być równoznaczna z jego dopuszczeniem do swobodnego obrotu i uznaniem go z tego powodu za „towar wspólnotowy".

88. Twierdzę ostatecznie, że, wychodząc poza dosłowne brzmienie sentencji wyroku X [33], należy dokonywać jego wykładni w kontekście szczególnej okoliczności przywołanej w pkt 54 orzeczenia. Sentencja musi zatem pozostawać w związku z zaprzestaniem podlegania procedurom celnym powstałym przed dniem, w którym towar był przedmiotem ponownego wywozu i w rezultacie właśnie z powstaniem długu celnego na mocy jednego z przepisów wymienionych w art. 866 rozporządzenia wykonawczego.

89. Podobna *całościowa* wykładnia wyroku X [34] pozwala właśnie moim zdaniem w najlepszy sposób wyjaśnić logikę związku pomiędzy szóstą dyrektywa oraz WKC.

90. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału „podatek VAT w przywozie i należności celne wykazują porównywalne cechy zasadnicze, jako że zobowiązania ich dotyczące powstają w wyniku przywozu towarów do Unii i wprowadzenia ich w dalszej kolejności do obrotu gospodarczego w państwach członkowskich". Paralelizm „ten znajduje zresztą potwierdzenie w fakcie, że art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT zezwala państwom członkowskim na powiązanie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT w przywozie i jego wymagalności ze zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku uiszczenia należności celnych i ich wymagalnością" [35].

30 — Sprawa C-28/11, EU:C:2012:533.

31 — Punkt 2 pisma Finanzgericht, które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 października 2014 r.

32 — Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329, pkt 54.

33 — Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329.

34 — Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329.

35 — Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, pkt 41 i przytoczone tam orzeczenia: Witzemann, C-343/89, EU:C:1999:445, pkt 18; Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, pkt 90–91.

91. Jednakże, porównywalne nie oznacza identyczne, z którego to powodu Trybunał uznaje, że powstanie długu celnego oraz zobowiązania do zapłaty podatku VAT powinny być badane w sposób odrębny. Nie może być inaczej, jeżeli uwzględni się różnice w charakterze jednego i drugiego, tym większe, gdy dług celny nie powstał w rzeczywistości jako wynik wprowadzenia na obszar celny towarów w ramach zwykłej procedury, lecz z tytułu niewykonania określonych warunków i obowiązków.

92. Zgodnie z art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy przywóz towarów podlega podatkowi VAT. Artykuł 7 ust. 1 lit. a) tego samego aktu stanowi, że „przywóz towarów" to „wprowadzenie do Wspólnoty towarów, które nie spełniają warunków określonych w art. [23 WE i 24 WE]".

93. Zasadniczo i zgodnie z art. 7 ust. 2 i 3 szóstej dyrektywy fizyczne wprowadzenie towaru na obszar Unii nie oznacza koniecznie przywozu towaru na użytek podatku VAT. Jeżeli od chwili fizycznego wprowadzenia do Unii towar, w zakresie nas obecnie interesującym, jest objęty procedurą składu celnego, tj. procedurą zawartą w art. 16 ust. 1 część B lit. c) szóstej dyrektywy, to przywóz towarów, jeżeli chodzi o VAT, występuje dopiero po zaprzestaniu podlegania wskazanej procedurze, co może mieć miejsce na terytorium innego państwa członkowskiego niż to, gdzie nastąpiło fizyczne wprowadzenie towaru na obszar Unii. Towar może zatem przemieszczać się w ramach Unii *bez wprowadzenia na jej terytorium* na użytek podatku VAT.

94. Objęcie towaru jedną z dwóch procedur z art. 16 ust. 1 część B lit. a), b), c) i d) szóstej dyrektywy sprawia, że nie jest możliwe jego wprowadzenie do obrotu gospodarczego Unii. Dostęp do tego obrotu mają jedynie towary wspólnotowe, tj. zgodnie z art. 4 pkt 7 WKC zasadniczo towary uzyskane na obszarze celnym Unii w okolicznościach określonych w art. 23 WKC lub te przywiezione spoza obszaru celnego i dopuszczone do swobodnego obrotu. W przypadku tych ostatnich chodzi o towary, w związku z którymi dokonano zapłaty wszelkich należności, jakim nie podlegają towary objęte jedną z procedur.

95. Jeżeli, jak w niniejszej sprawie, towar objęty procedurą składu celnego był przedmiotem ponownego wywozu, gdy wciąż podlegał tej procedurze, to chociaż pozostawał fizycznie na obszarze Unii, towar ten nie był przywieziony w rozumieniu szóstej dyrektywy[36] i nie ma możliwości nałożenia podatku VAT.

96. Natomiast gdyby towar przestał podlegać tej procedurze, gdy znajdował się wciąż na obszarze Unii, powinien zostać uznany ze wszystkimi tego konsekwencjami za towar przywieziony i z tego względu podlegający podatkowi VAT. Nie ma znaczenia w tym względzie, czy zaprzestanie podlegania wynika z prawidłowego zakończenia tej procedury, wraz z zapłatą odpowiednich należności, czy z naruszenia warunków jej dotyczących (tj. czy jak przewiduje art. 866 rozporządzenia wykonawczego, zachodzi jeden z przypadków określonych w art. 202–205 WKC).

97. W sytuacji, gdy dług powstały na mocy art. 202–205 WKC dotyczy towarów, które zostały już ponownie wywiezione, okoliczność opuszczenia obszaru Unii nie wpływa na obowiązek zapłaty należności celnych. Do długu celnego może dodatkowo dojść wymagalność podatku VAT, jeżeli w przypadku niezgodnego z prawem działania prowadzącego do powstania długu celnego można by uznać, iż towar został wprowadzony do obrotu gospodarczego Unii i z tego względu mógł być przedmiotem konsumpcji, tj. zdarzenia podlegającego podatkowi VAT.

98. Tak byłoby w przypadku przewidzianym w art. 202 ust. 1 lit. a) WKC (nielegalnego wprowadzenia na obszar celny towaru podlegającego należnościom przywozowym) lub w art. 203 ust. 1 WKC (usunięcia spod dozoru celnego).

36 — Podobnie wyrok Profitube, C-165/11, EU:2012:692, pkt 46.

99. Nie jest jednak tak koniecznie w przypadku art. 204 WKC, który „dotyczy naruszeń obowiązków oraz warunków związanych z procedurami celnymi, które to naruszenia nie wpłynęły na dozór celny” [37]. Zatem również nie w niniejszej sprawie, skoro zdaniem Finanzgericht Hamburg towar był objęty procedurą składu celnego aż do chwili jego powrotnego wywozu, bez dostępu do obrotu gospodarczego państw członkowskich. Dochodzi zatem do zapłaty długu celnego powstałego z niewykonania obowiązków z art. 204 WKC, natomiast nie powstaje już obowiązek z tytułu podatku VAT, skoro nie ma miejsca domniemanie, że towar był przedmiotem konsumpcji na obszarze Unii.

100. Ryzyko wprowadzenia (lub domniemanie wprowadzenia) do obrotu gospodarczego państw członkowskich jako uzasadnienie dla powstania długów celnych z tytułu niewykonania obowiązków było przywoływane wielokrotnie przez Trybunał w celu podkreślenia, że długi te stanowią właśnie mechanizm ochrony obrotu gospodarczego [38]. Niewykonanie obowiązków i warunków wymaganych przez różne procedury celne może zatem pociągać za sobą ryzyko, iż towary zostaną wprowadzone na rynek wewnętrzny i będą nieuczciwie konkurować z produktami wspólnotowymi, oprócz tego, że spowodują utratę wpływów podatkowych.

101. Skoro w niniejszym przypadku sąd odsyłający wyklucza to ryzyko oraz możliwość wprowadzenia towarów do obrotu gospodarczego państw członkowskich, to trudno jest pojąć rzeczywistość gospodarczą, w ramach której można by wymagać podatku pośredniego od konsumpcji takiego jak VAT, choć powstał dług celny wynikający z niespełnienia określonych warunków.

102. W rezultacie proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pierwsze pytanie, że art. 7 ust. 3 szóstej dyrektywy należy rozumieć w ten sposób, iż podatek VAT podlega zapłacie, jeżeli w chwili ponownego wywozu rozpatrywane towary przestały podlegać z powodu długu celnego powstałego na mocy art. 204 WKC procedurom celnym przewidzianym w tym artykule, w okolicznościach pozwalających przyjąć, że nastąpiło ich wprowadzenie do obrotu gospodarczego Unii.

2. Drugie pytanie prejudycjalne

103. Poprzednia odpowiedź powinna sprawić, że pozostałe dwa pytania prejudycjalne wniesione przez Finanzgericht Hamburg w sprawie C-226/14 staną się bezprzedmiotowe. Jednak na wypadek, gdyby Trybunał uważał inaczej, przeanalizuję je w sposób ewentualny.

104. W przypadku negatywnej odpowiedzi na pierwsze pytanie, Finanzgericht pragnie ustalić, czy w okolicznościach sprawy głównej, szósta dyrektywa nakazuje pobierać podatek VAT w przywozie towarów czy, wręcz przeciwnie, państwa członkowskie dysponują tu pewnym zakresem swobodnego uznania.

105. Zarówno strony postępowania w sprawie głównej, jak też rząd grecki oraz Komisja zgadzają się co do tego, że pytanie zasługuje na odpowiedź negatywną, ponieważ art. 7 szóstej dyrektywy ustanawia regułę o charakterze ostatecznym i wyczerpującym.

106. Moim zdaniem można jedynie zgodzić się z tym poglądem. Istotnie „przywóz towarów” jako zdarzenie powodujące powstanie obowiązku zapłaty podatku VAT oraz jego definicja z art. 7 szóstej dyrektywy to kwestie rozstrzygnięte ostatecznie w sposób wyczerpujący w szóstej dyrektywie i jako takie powinny być przedmiotem wykładni autonomicznej w ramach prawa Unii. W przeciwnym razie różnice pomiędzy państwami członkowskimi co do katalogu zdarzeń powodujących powstanie podatku zagrażałyby celowi szóstej dyrektywy. Jak przypomina Komisja [39] celem tym jest stworzenie wspólnego

37 — Wyrok X, C-480/12, EU:C:2014:329, pkt 31 oraz przytoczony tam wyrok Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, pkt 28.

38 — Zobacz m.in. sprawy: Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, pkt 31; Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, pkt 52.

39 — Punkt 72 uwag Komisji na piśmie.

rynku przypominającego prawdziwy rynek wewnętrzny, zgodnie z tym co stanowi motyw czwarty szóstej dyrektywy, gdzie harmonizacja podstawy opodatkowania pozwala, aby „zastosowanie stawki wspólnotowej do transakcji podlegających opodatkowaniu doprowadziło do porównywalnych rezultatów we wszystkich państwach członkowskich” [40].

107. Zatem gdyby przy zastosowaniu art. 7 ust. 3 szóstej dyrektywy powstanie długu celnego na mocy art. 204 WKC powodowało powstanie obowiązku zapłaty podatku VAT, państwa członkowskie nie dysponowałyby marginesem swobodnego uznania, aby przyjąć coś odmiennego.

108. W rezultacie proponuję Trybunałowi w sposób ewentualny, aby odpowiedział na drugie pytanie prejudycjalne w ten sposób, że państwom członkowskim nie przysługuje żaden zakres uznania przy pobieraniu podatku VAT podlegającego zapłacie w przywozie towarów.

3. Trzecie pytanie prejudycjalne

109. Również w sposób ewentualny wypowiem się co do trzeciego pytania wniesionego przez Finanzgericht Hamburg, tj. czy w okolicznościach takich jak w spawie głównej, w których nałożony zostaje podatek VAT w wyniku długu celnego powstałego na mocy stosowania art. 10 ust. 3 akapit drugi szóstej dyrektywy w związku z art. 204 WKC, zobowiązanym do zapłaty podatku VAT jest podmiot prowadzący skład celny, który przechowuje towar w składzie celnym, nawet jeżeli nie ma on prawa rozporządzania towarem, ani nie używa go do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu w rozumieniu art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

110. Wszystkie strony są zgodne co do tego, że art. 21 ust. 4 szóstej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim prawo do określania, kto jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT w przypadku przywozu towarów. Biorąc to pod uwagę, rząd grecki uznaje, że nic nie nakazuje, aby jedynym zobowiązanym do zapłaty podatku VAT był importer towarów i jest możliwe, aby zobowiązany z tytułu długu celnego z powodu z niewykonania obowiązku na mocy WKC również uzyskał status osoby zobowiązanej do zapłaty podatku VAT.

111. Eurogate odrzuca tę drugą możliwość z uwagi na to, że stoi tu na przeszkodzie fakt, iż podmiot prowadzący skład celny, działający wyłącznie jako usługodawca, nie ma prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT w odróżnieniu od podmiotu prowadzącego skład celny mającego prawo rozporządzania towarem, co prowadziłoby do nieuzasadnionego odmiennego traktowania.

112. Brzmienie art. 21 ust. 4 szóstej dyrektywy jest jednoznaczne, gdy wskazuje, że zobowiązanymi do zapłaty podatku od wartości dodanej są w przywozie: „osoba lub osoby wskazane lub uznane za zobowiązane przez państwa członkowskie, do których towary są przywożone”. Z pewnością jeżeli osobą wskazaną lub uznaną za importera byłaby zgodnie z prawem niemieckim Eurogate – co musi ustalić sąd krajowy, spółka ta nie mogłaby domagać się odliczenia podatku VAT, ponieważ art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy przewiduje jedynie prawo do odliczenia podatku należnego w przypadku „towar[ów] i usł[ug] [które] są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu”.

40 — Motyw dziewiąty szóstej dyrektywy.

113. Trybunał wypowiedział się ostatnio (w dniu 25 czerwca 2015 r.) w kwestii podobnej do tu podniesionej, stwierdzając, że art. 168 lit. e) dyrektywy VAT, równoważny z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, „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” [41].

114. Wyrok Trybunału z dnia 25 czerwca 2015 pozwala wyciągnąć dwa wnioski. Po pierwsze, nic nie stoi na przeszkodzie temu, by ustawodawstwo państwa członkowskiego (w tym przypadku Niemiec) wskazywało przedsiębiorstwo transportowe jako podmiot zobowiązany do zapłaty podatku VAT w przywozie towarów. Po drugie, brak jest przeciwwskazań, aby w takich przypadkach przedsiębiorstwo transportujące przywożone towary było pozbawione prawa do odliczenia kwot naliczonego podatku VAT.

115. Należy zatem uznać, że w tych okolicznościach swoboda państw członkowskich we wskazaniu właściciela składu towarów jako zobowiązanego do zapłaty podatku VAT w przywozie towarów nie jest ograniczona przez to, że osoba wskazana nie może dokonać odliczenia kwot naliczonych.

B – *Sprawa C-228/14*

116. Pytanie prejudycjalne wniesione w sprawie C-228/14 dotyczy również powstania długu celnego w przywozie towarów na podstawie art. 204 WKC. Nie chodzi tu jednak o naruszenie obowiązków dotyczących składu celnego, lecz o niewykonanie warunków procedury tranzytu zewnętrznego określonej w art. 91–97 WKC. Dodatkowo nie znajduje tu zastosowania *ratione temporis* szósta dyrektywa, lecz dyrektywa VAT.

117. Finanzgericht Hamburg pragnie ustalić, czy w szczególności w przypadku towarów poddanych ponownemu wywozowi jako towary niewspólnotowe pod nadzorem celnym, gdy doszło z powodu niewykonania jednego z obowiązków określonego w art. 204 WKC do powstania długu celnego, art. 236 ust. 1 WKC w związku z dyrektywą VAT należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT nie podlega zapłacie, gdy dług celny obciąża osobę, która nie jest uprawniona do rozporządzaniem towarem.

118. Zgadzam się z Komisją, że na to pytanie można odpowiedzieć poprzez zastosowanie rozważeń przedstawionych przy analizowaniu sprawy C-226/14 [42].

119. Istotnie, podobnie jak wspomniana sprawa, niniejsza dotyczy przypadku ponownego wywozu towarów, które nie przestały podlegać procedurze zawieszenia (w niniejszej sprawie tranzytu zewnętrznego). Wobec powyższego argumenty zawarte w pkt 98–115 niniejszej opinii prowadzą do wniosku, że nie miał miejsca w rzeczywistości przywóz towarów i z tego względu nie był należny VAT w przywozie towarów.

120. Gdyby Trybunał nie przychylił się do poprzedniej propozycji, przyjmuję, że argumenty przedstawione w związku z trzecim pytaniem w sprawie C-226/14 [43] prowadziłyby do uznania, iż zobowiązanym do zapłaty podatku VAT w przywozie towarów może być przedsiębiorca transportowy, pozbawiony prawa rozporządzaniem towarem.

41 — Sprawa DSV Road, C-187/14, EU:C:2015:421, pkt 51. Przedsiębiorstwo DSV, przedsiębiorstwo przewozowe i logistyczne, wszczęło dwie procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego, w wyniku których zażądano od niego zapłaty należności celnych (na mocy art. 203 WKC i ewentualnie zgodnie z art. 304 WKC) jak również VAT w przywozie, lecz odmówiono mu prawa do odliczenia podatku.

42 — Punkty 89–95 uwag na piśmie.

43 — Punkty 112–114 powyżej.

VI – **Wnioski**

121. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne przedłożone przez sąd krajowy:

W pierwszej kolejności:

1) Artykuł 7 ust. 3 szóstej dyrektywy oraz art. 61 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT podlega zapłacie gdy w chwili ponownego wywozu rozpatrywane towary przestały w wyniku długu celnego powstałego na mocy art. 204 Wspólnotowego kodeksu celnego podlegać procedurom celnym przewidzianym w tych artykułach w okolicznościach, które pozwalają domniemywać ich wprowadzenie do obrotu gospodarczego Unii.

Ewentualnie:

2) Państwom członkowskim nie przysługuje żaden zakres uznania przy pobieraniu podatku VAT w przypadku powstania długu celnego na mocy art. 204 Wspólnotowego kodeksu celnego.

3) Jeżeli ma miejsce nałożenie podatku VAT w okolicznościach sprawy, podmiot prowadzący skład celny lub przedsiębiorca transportowy mogą być osobami zobowiązanymi do zapłaty podatku zgodnie z ustawodawstwem krajowym, nawet jeżeli są pozbawieni prawa rozporządzenia towarami i nie mogą dokonać odliczenia kwot naliczonego podatku VAT.