Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT
z dnia 6 marca 2025 r. [1]

Sprawa C-125/24 [Palmstråle] [i]

AA
przeciwko
Allmänna ombudet hos Tullverket

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Högsta förvaltningsdomstolen (naczelny sąd administracyjny, Szwecja)]

Odesłanie prejudycjalne – Prawo podatkowe – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Powrotny przywóz towarów – Towary powracające – Zwolnienie z podatku od wartości dodanej – Artykuł 143 ust. 1 lit. e) – Konieczność przestrzegania przepisów celnych – Unia celna – Kodeks celny – Zwolnienie z należności w przypadku przywozu towarów powracających – Artykuł 203 – Artykuł 86 ust. 6 – Wzajemny stosunek prawa celnego i prawa podatku od wartości dodanej

I. Wprowadzenie

1. Niniejsza sprawa ponownie [2] daje Trybunałowi okazję do zbadania powiązań pomiędzy prawem celnym i prawem VAT z tytułu importu, tym razem w odniesieniu do zwolnienia z VAT. Konkretnie sprawa dotyczy zwolnienia z VAT z tytułu importu w przypadku powrotnego przywozu do Unii towarów, które są objęte zwolnieniem z należności celnych.

2. Co prawda przesłanki do zwolnienia z należności celnych co do zasady występują, jednakże procedura celna nie została przeprowadzona prawidłowo. W związku z tym Trybunał musi wyjaśnić, jaki wpływ ma naruszenie obowiązków wynikających z procedury celnej (w niniejszej sprawie: przedstawienie towaru organom celnym, zgłoszenie celne i wniosek o zwolnienie z należności celnych) na skorzystanie ze zwolnienia z VAT z tytułu importu. Czy zwolnienie z VAT z tytułu importu jest w tym kontekście akcesoryjne w odniesieniu do zwolnienia z należności celnych towarów przywiezionych powrotnie, czy też oba zwolnienia powinny być stosowane niezależnie od siebie?

[1] Język oryginału: niemiecki.

[i] Niniejszej sprawie została nadana fikcyjna nazwa. Nie odpowiada ona rzeczywistej nazwie ani rzeczywistemu nazwisku żadnej ze stron postępowania.

[2] Wyroki: z dnia 18 stycznia 2024 r., Hauptzollamt Braunschweig (Miejsce powstania zobowiązania z tytułu VAT – III) (C-791/22, EU:C:2024:59); z dnia 8 września 2022 r., Hauptzollamt Hamburg (Miejsce powstania zobowiązania z tytułu VAT II) (C-368/21, EU:C:2022:647); z dnia 7 kwietnia 2022 r., Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277); z dnia 3 marca 2021 r., Hauptzollamt Münster (Miejsce powstania zobowiązania z tytułu VAT) (C-7/20, EU:C:2021:161); z dnia 10 lipca 2019 r., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579); z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in. (C-409/04, EU:C:2007:548).

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

1. Dyrektywa 2006/112/WE[3] (zwana dalej „dyrektywą VAT”)

3. Artykuł 143 dyrektywy VAT dotyczy zwolnień w imporcie:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

e) ponowny przywóz towarów w stanie, w jakim zostały wywiezione, przez osobę, która dokonała eksportu, w przypadku gdy towary te są zwolnione z cła;

f) import towarów objętych zwolnieniem z cła w ramach porozumień dyplomatycznych i konsularnych;

[…]”.

2. Rozporządzenie (UE) nr 952/2013[4] (zwane dalej „kodeksem celnym”)

4. W art. 203 kodeksu celnego jest uregulowane zwolnienie z należności celnych towarów powracających:

„1. Towary nieunijne, które pierwotnie zostały wywiezione jako towary unijne poza obszar celny Unii i są powrotnie wprowadzane na ten obszar w terminie trzech lat i zgłaszane do dopuszczenia do obrotu, na wniosek osoby zainteresowanej, zostają zwolnione z należności celnych przywozowych.

[…]

5. Zwolnienia z należności celnych przywozowych udziela się jedynie w przypadku, gdy towary powracają w takim stanie, w jakim zostały wywiezione.

6. Zwolnieniu z należności celnych przywozowych towarzyszy informacja potwierdzająca, że spełnione zostały warunki zwolnienia”.

5. W art. 139 kodeksu celnego zawarte są uregulowania dotyczące obowiązku przedstawienia towaru organom celnym:

„1. Towary wprowadzane na obszar celny Unii przedstawia organom celnym niezwłocznie po przybyciu towarów do wyznaczonego urzędu celnego lub innego miejsca wyznaczonego lub uznanego przez organy celne albo do wolnego obszaru celnego jedna z następujących osób,

[3] Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w brzmieniu z dnia 1 lipca 2022 r. (Dz.U. 2006, L 347, s. 1; w tym zakresie ostatnio zmieniona w Dz.U. 2022, L 155, s. 1).

[4] Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (wersja przekształcona) w brzmieniu z dnia 14 grudnia 2016 r. (Dz.U. 2016, L 354, s. 32).

a) osoba, która wprowadziła towary na obszar celny Unii;

[…]”.

6. Przedstawienie towaru organom celnym jest zdefiniowane w art. 5 pkt 33) kodeksu celnego w sposób następujący:

„»przedstawienie towarów organom celnym« oznacza powiadomienie organów celnych o przybyciu towarów do urzędu celnego lub innego miejsca wyznaczonego lub uznanego przez organy celne oraz o dostępności tych towarów do kontroli celnych”.

7. Z art. 158 kodeksu celnego wynika obowiązek dokonania zgłoszenia celnego towarów:

„1. Wszystkie towary, które mają być objęte procedurą celną, z wyjątkiem procedury wolnego obszaru celnego, obejmuje się zgłoszeniem celnym właściwym dla danej procedury.

[…]”.

8. W art. 5 pkt 12) kodeksu celnego zgłoszenie celne jest zdefiniowane w sposób następujący:

„»zgłoszenie celne« oznacza czynność, przez którą osoba w wymaganej formie i w określony sposób wyraża zamiar objęcia towaru określoną procedurą celną, wskazując w stosownych przypadkach wszelkie szczegółowe ustalenia, które mają mieć zastosowanie”.

9. W art. 79 kodeksu celnego uregulowano w sposób następujący powstanie długu celnego z uwagi na niespełnienie warunków lub obowiązków wynikających z prawa celnego:

„1. Jeżeli towary podlegają należnościom celnym przywozowym, dług celny w przywozie powstaje w przypadku niewypełnienia:

a) jednego z obowiązków przewidzianych w przepisach prawa celnego, dotyczących wprowadzania towarów nieunijnych na obszar celny Unii, usunięcia spod dozoru celnego, przemieszczania, przetwarzania, składowania, czasowego składowania, odprawy czasowej tych towarów lub dysponowania nimi na tym obszarze;

[…]

3. W przypadkach, o których mowa w ust. 1 lit. a) i b), dłużnikiem jest:

a) każda osoba zobowiązana do wypełnienia danych obowiązków, […]”.

10. W art. 86 ust. 6 kodeksu celnego zawarty jest wyjątek od art. 79 kodeksu celnego, między innymi, gdy przewidziane są zwolnienia z należności celnych:

„6. Jeżeli przepisy prawa celnego przewidują uprzywilejowane traktowanie taryfowe towarów, zwolnienie lub całkowite albo częściowe zwolnienie z należności celnych przywozowych lub wywozowych, zgodnie z art. 56 ust. 2 lit. d)–g), art. 203, 204, 205 i 208 lub art. 259–262 niniejszego rozporządzenia lub zgodnie z rozporządzeniem Rady (WE) nr 1186/2009 z dnia 16 listopada 2009 r. ustanawiającym wspólnotowy system zwolnień celnych, takie uprzywilejowane traktowanie taryfowe lub zwolnienie z należności stosuje się również

w przypadkach, w których dług celny powstaje zgodnie z art. 79 lub 82 niniejszego rozporządzenia, jeżeli uchybienie, które doprowadziło do powstania długu celnego, nie stanowiło usiłowania popełnienia oszustwa".

11. Motyw 38 kodeksu celnego ma następujące brzmienie:

„(38) W przypadkach gdy dług celny powstaje w wyniku nieprzestrzegania przepisów prawa celnego, należy uwzględnić istnienie dobrej wiary dłużnika oraz ograniczyć skutki spowodowanego przez niego zaniedbania".

B. Prawo szwedzkie

12. W okresie istotnym dla niniejszej sprawy obowiązywała Mervärdesskattelagen (1994:200) (ustawa nr 200 z 1994 r. o podatku od wartości dodanej) [5].

13. Zgodnie z rozdziałem 1 § 1 akapit pierwszy pkt 3 ustawy z 1994 r. VAT jest należny przy przywozie towarów do kraju, w przypadku gdy przywóz ten podlega opodatkowaniu. Zgodnie z rozdziałem 2 § 1a przywóz oznacza wprowadzenie na terytorium Szwecji towarów z miejsca znajdującego się poza Unią Europejską.

14. W rozdziale 3 § 30 akapit pierwszy ustawy z 1994 r. stanowi się, że przywóz, który jest zwolniony z podatku na podstawie Lag (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. (ustawy nr 1551 z 1994 r. o zwolnieniu z podatku przy przywozie), jest zwolniony z opodatkowania.

15. Rozdział 2 § 5 akapit pierwszy ustawy dotyczący zwolnienia z podatku przy przywozie stanowi, że zwolnienie jest przyznawane między innymi w odniesieniu do produktów unijnych, które po ich wywiezieniu z Unii do państwa trzeciego zostały wprowadzone na terytorium Szwecji przez osobę, która dokonała ich wywozu, przy czym nie zostały one przetworzone w trakcie wywozu z Unii. Zgodnie z akapitem drugim zwolnienie jest przyznawane tylko wtedy, gdy towary są zwolnione z należności celnych, między innymi na podstawie art. 203 kodeksu celnego. Towary zwolnione z należności celnych na mocy rozporządzenia (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej taryfy celnej są traktowane tak, jakby podlegały należnościom celnym.

III. Stan faktyczny i wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

16. Skarżąca jest właścicielką koni, które biorą udział zawodach organizowanych w różnych państwach. Skarżąca wywiozła dwa konie poza obszar celny Unii Europejskiej – do Norwegii. Po tym jak konie wzięły udział w zawodach, wprowadzono je z powrotem do Unii przez przejście graniczne z Norwegii do Szwecji. Skarżąca nie skierowała się do posterunku urzędu celnego na granicy w celu przedstawienia wprowadzonych towarów organom celnym i dokonania zgłoszenia celnego. Została jednak zatrzymana podczas kontroli drogowej przez Tullwerk (zwany dalej „organem celnym") wkrótce po minięciu przez nią posterunku celnego.

[5] Zgodnie z informacjami sądu odsyłającego nowa Mervärdesskattelag (ustawa o podatku od wartości dodanej) [2023:200] zawiera co do zasady podobne przepisy.

17. Organ celny podjął decyzję o naliczeniu skarżącej VAT z tytułu importu w kwocie 41 178 koron szwedzkich (SEK) (około 3500 EUR). Nie ustalono jednak kwoty długu celnego. Zdaniem urzędu celnego w związku z przywozem powrotnym nie można było przyznać zwolnienia z VAT, ponieważ skarżąca nie zgłosiła koni do dopuszczenia do obrotu ani też nie wystąpiła o zwolnienie z należności celnych.

18. Od tej decyzji skarżąca wniosła skargę do Förvaltningsrätten i Karlstad (sądu administracyjnego w Karlstad, Szwecja), który ją oddalił. Förvaltningsrätt i Karlstad (sąd administracyjny w Karlstad) stwierdził, że po przybyciu na obszar celny Unii konie nie zostały przedstawione organom celnym i nie zostały zgłoszone, w związku z czym powstał dług celny, co oznaczało, że należało zapłacić VAT z tytułu importu. Sąd stwierdził ponadto, że przesłanką do przyznania zwolnienia z VAT z tytułu importu w przypadku powrotnego przywozu jest zgłoszenie towarów do dopuszczenia do obrotu oraz złożenie wniosku o zwolnienie z należności celnych. Z uwagi na to, że żadne z tych zdarzeń nie miało miejsca, nie można przyznać zwolnienia z VAT z tytułu importu.

19. Zarówno skarżąca, jak i Allmänna ombudet hos Tullverket (przedstawiciel interesu publicznego przy administracji celnej, Szwecja) złożyli apelacje od wyroku Förvaltningsrätt i Karlstad (sądu administracyjnego w Karlstad do Kammarrätt i Göteborg (apelacyjnego sądu administracyjnego w Göteborgu, Szwecja), wnosząc o uchylenie orzeczenia. Sąd apelacyjny oddalił środki odwoławcze co do zasady z tych samych powodów, co sąd pierwszej instancji. Od tego wyroku skarżąca wniosła skargę kasacyjną do Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższego sądu administracyjnego, Szwecja).

20. Co prawda jest zagadnieniem spornym, czy skarżąca dokonała ustnego zgłoszenia koni po jej zatrzymaniu przez funkcjonariuszy celnych po minięciu posterunku celnego, ale niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy jedynie toku wydarzeń przyjętego przez sąd odsyłający, tj. minięcia posterunku celnego bez przedstawienia towaru organom celnym, bez dokonania zgłoszenia celnego i bez złożenia wniosku o zwolnienie z należności celnych.

21. Sąd odsyłający zadaje sobie obecnie pytanie, w jaki sposób należy interpretować art. 143 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT oraz art. 86 ust. 6 kodeksu celnego. Sąd widzi dwie możliwości: albo przewidziane w art. 203 kodeksu celnego przesłanki do zwolnienia muszą być spełnione we wszystkich wypadkach, albo zwolnienie może zostać przyznane także wtedy, gdy przewidziane w art. 203 przesłanki proceduralne nie są spełnione (w niniejszej sprawie brak jest zarówno zgłoszenia dopuszczenia do obrotu, jak i wniosku o zwolnienie).

22. W tych okolicznościach Högsta förvaltningsdomstol (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące pytanie do rozpoznania w trybie prejudycjalnym:

„Czy art. 143 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT oraz art. 86 ust. 6 i art. 203 unijnego kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że muszą zostać spełnione zarówno przesłanki materialne, jak i proceduralne określone w art. 203 kodeksu, aby przyznane zostało zwolnienie z należności celnych przywozowych – a tym samym zwolnienie z podatku VAT – w przypadku powrotnego przywozu, jeżeli dług celny w rozumieniu art. 79 kodeksu celnego powstał w wyniku niedopełnienia obowiązku przedstawienia towarów organom celnym określonego w art. 139 ust. 1 kodeksu celnego?”.

23. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie przedstawiła jedynie Komisja Europejska. Trybunał odstąpił od przeprowadzenia rozprawy zgodnie z art. 76 § 2 regulaminu postępowania.

IV. Ocena prawna

24. Pytanie prejudycjalne dotyczy powiązań pomiędzy kodeksem celnym a dyrektywą VAT w przypadku tzw. towarów powracających. Są to towary unijne wywiezione z Unii, które jednak w określonym terminie zostają bez zmiany ich stanu ponownie wprowadzone do Unii (art. 203 ust. 1 akapit pierwszy kodeksu celnego). Przedmiotem sporu prawnego jest decyzja dotycząca VAT z tytułu importu. Skarżąca powołuje się na art. 143 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT. Przepis ten zwalnia z VAT z tytułu importu ponowny przywóz towarów, gdy „towary te są zwolnione z cła".

25. Z uwagi na okoliczność, że skarżąca podczas powrotnego przywozu nie przeprowadziła należycie procedury celnej, jednakże spełnione są materialne przesłanki dla zwolnienia z należności celnych, pojawia się zagadnienie, czy zwolnienie z VAT z tytułu importu jest akcesoryjne w stosunku do prawa celnego. W takim przypadku muszą zostać spełnione wszystkie przesłanki zwolnienia z należności celnych z art. 203 ust. 1 akapit pierwszy kodeksu celnego, a procedura celna powinna zostać przeprowadzona w sposób należyty. Czy też wystarczy, że spełnione są jedynie materialne przesłanki zwolnienia z należności celnych?

26. W wyniku opuszczenia obszaru celnego Unii konie utraciły status towaru unijnego [art. 154 lit. a) kodeksu celnego] i stały się towarem nieunijnym (art. 5 pkt 24 kodeksu celnego). Gdy towary nieunijne mają zostać przywiezione z powrotem na obszar celny Unii, muszą – z zastrzeżeniem stosowania szczególnych procedur celnych – zostać ponownie zgłoszone do objęcia procedurą dopuszczenia do obrotu (art. 201 ust. 1 kodeksu celnego) i zasadniczo powstałby dług celny (art. 77 ust. 1 kodeksu celnego). W celu uniknięcia obciążenia opłatami w odniesieniu do byłych towarów unijnych (towarów powracających) art. 203 ust. 1 akapit pierwszy kodeksu przewiduje, po spełnieniu określonych przesłanek, zwolnienie z należności celnych. Przesłanki zwolnienia nie są jednak spełnione z uwagi na brak zgłoszenia celnego (art. 158 ust. 1, art. 201 ust. 1 kodeksu celnego) oraz z uwagi na brak wniosku (art. 203 ust. 1 akapit pierwszy kodeksu celnego). Dodatkowo zgodnie z art. 79 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego powstałby dług celny – z uwagi na brak zgłoszenia celnego i brak przedstawienia towarów organom celnym (art. 139 ust. 1 kodeksu celnego).

27. W art. 86 ust. 6 kodeksu celnego przewidziany jest wyjątek od skutku w postaci powstania długu celnego. Zgodnie z tym przepisem zwolnienie z należności celnych przyznaje się w szczególności dla towarów powracających określonych w art. 203 ust. 1 akapit pierwszy kodeksu celnego także wtedy, gdy dług celny powstał zgodnie z art. 79 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego, czyli z uwagi na naruszenie obowiązków. Skutek ten powstaje jednak tylko wtedy, gdy uchybienia nie wynikały z usiłowania oszustwa.

28. W ramach wykładni art. 143 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT należy w pierwszym kroku wskazać, czy przyznanie zwolnienia z VAT z tytułu importu jest akcesoryjne w stosunku do prawa celnego i zakłada, iż występują wszystkie przesłanki do zwolnienia na gruncie prawa celnego (poniżej część A.). Jeżeli okaże się, że tak jest, w niniejszej sprawie zwolnienie z VAT z tytułu importu zgodnie z art. 143 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT będzie można przyznać wyłącznie wtedy, gdy występuje wskazany powyżej wyjątek określony w art. 86 ust. 6 kodeksu celnego (poniżej część B.).

A. Wykładnia art. 143 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT

1. Brzmienie i systematyka

29. Brzmienie art. 143 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT nie jest jednoznaczne. Podczas gdy art. 143 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT odnosi się do towarów „objętych zwolnieniem z cła", lit. e) dotyczy towarów, które „są zwolnione z cła".

30. Powyższe sugeruje, iż dla lit. f) w każdym razie powinny być spełnione wszystkie przesłanki do zwolnienia z należności celnych, w przeciwnym razie nie można mówić o „objęciu [zwolnieniem]". Natomiast [art. 143 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT] „towary" są „zwolnione z cła", nawet wtedy, gdy procedura celna nie została dochowana. Jednakże ta różnica językowa występuje jedynie w niemieckiej wersji językowej [6].

31. Z perspektywy historycznej zwolnienie z VAT z tytułu importu dla towarów powracających istnieje już od czasów szóstej dyrektywy [7]. W tym okresie nie istniała jednak na poziomie Unii jednolita procedura celna. Każde państwo członkowskie miało własne proceduralne prawo celne. Nie byłoby racjonalne, uzależniać zharmonizowane zwolnienie podatkowe od zróżnicowanych procedur celnych państw członkowskich. W związku z tym odesłanie do towarów „objętych zwolnieniem z cła", które zostało przejęte bez zmian przez art. 143 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT, nie może raczej odnosić się do przestrzegania (obecnie zharmonizowanej) procedury celnej.

2. Ratio legis

a) Cel poszczególnych zwolnień dla towarów powracających

32. Zadaniem prawa celnego jest ochrona krajowych towarów przed konkurencją ze strony importu z państw trzecich i zapewnienie w ten sposób uczciwych stosunków handlowych. W przypadku towarów powracających cel ten nie ma znaczenia, gdyż towary pierwotnie pochodzą z Unii. W tym kontekście w art. 203 ust. 1 akapit pierwszy kodeksu celnego przewidziane jest zwolnienie z należności celnych dla towarów powracających.

33. Natomiast VAT z tytułu importu obciąża towary, które są wprowadzane do obrotu gospodarczego Unii i mogą stać się przedmiotem konsumpcji [8]. Podatek od wartości dodanej z tytułu importu ma stworzyć na gruncie VAT początkowe obciążenie dla towarów sprowadzanych z państw trzecich, które odpowiada obciążeniu towarów w państwie członkowskim importu. W przypadku, gdy towary pochodzące pierwotnie z Unii są ponownie wprowadzane do Unii bez zmian jako towary powracające, nie ma jednak „konsumpcyjnych" przyrostów wartości, które musiałyby zostać obciążone podatkiem. Artykuł 143 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT uwzględnia to poprzez zwolnienie z VAT z tytułu importu.

[6] Zobacz na przykład duńska, francuska, hiszpańska, włoska, portugalska i niderlandzka wersja językowa. Nieznaczną różnicę pokazuje jeszcze angielska wersja językowa: [„where those goods are exempt from customs duties", lit. e) i „goods which are exempt from customs duties", lit. f)], która pojawia się w podobnej formie w wersji szwedzkiej. Różnica ta nie jest jednak tak wyraźna jak w niemieckiej wersji językowej.

[7] Artykuł 14 ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1).

[8] Wyroki: z dnia 10 lipca 2019 r., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, pkt 34); z dnia 18 maja 2017 r., Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo).

b) Różne konsekwencje uchybienia

34. Tak więc zarówno art. 143 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT, jak i art. 203 ust. 1 kodeksu celnego uwzględniają szczególną sytuację towarów powracających. Jednakże jedynie naruszenie przepisów celnych prowadzi do powstania długu celnego. Obok niego zobowiązanie z tytułu VAT może powstać jedynie wtedy, gdy dane przewinienie należy jednocześnie kwalifikować jako import na gruncie VAT [9]. Zakłada to, że towary mogą zostać objęte w państwie członkowskim także „konsumpcją wartą obciążenia podatkiem". Samo naruszenie procedury celnej może na to wskazywać. Odpowiednie domniemanie może jednak zostać obalone [10].

35. Jeżeli jednak odmówi się zwolnienia z VAT z tytułu importu, na przykład z powołaniem się na brak wniosku na gruncie prawa celnego, nie uwzględnia się tej różnicy. Odmowa *zwolnienia z VAT z tytułu importu* byłaby skutkiem *naruszenia przepisów celnych*, chociaż brak jest „konsumpcji wartej obciążenia podatkiem". W przypadku towarów powracających w rozumieniu art. 203 kodeksu celnego brak jest bowiem wzrostu wartości, który mógłby być „konsumowany" i powinien zostać objęty podatkiem (zob. pkt 33 powyżej).

36. Zróżnicowane skutki prawne odzwierciedlają zasadniczą niezależność od siebie prawa celnego i prawa VAT [11]. Co prawda Trybunał, głównie w swoim wcześniejszym orzecznictwie, podkreślał paralelizm prawa celnego i prawa VAT z tytułu importu [12], dotyczyło to jednak przeważnie konkretnych uregulowań, jak na przykład art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT. Ponadto z często używanej do uzasadnienia wypowiedzi, że „VAT z tytułu importu i należności celne wykazują bowiem 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" [13], nie można wyprowadzić akcesoryjności [14]. Przeciwnie, stanowisko to wskazuje jedynie na praktycznie często występujący zbieg ceł z powstaniem VAT z tytułu importu.

37. Natomiast jak najbardziej mogą być rozbieżne miejsca powstania długu celnego i zobowiązania VAT z tytułu importu [15]. W art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT zawarte jest jedynie powiązanie momentu powstania VAT z tytułu importu z długiem celnym, brak w nim

[9] Zobacz wyroki: z dnia 18 stycznia 2024 r., Hauptzollamt Braunschweig (Miejsce powstania zobowiązania z tytułu VAT – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, pkt 31); z dnia 8 września 2022 r., Hauptzollamt Hamburg (Miejsce powstania zobowiązania z tytułu VAT II) (C-368/21, EU:C:2022:647, pkt 27, 31); z dnia 7 kwietnia 2022 r., Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, pkt 48); z dnia 3 marca 2021 r., Hauptzollamt Münster (Miejsce powstania zobowiązania z tytułu VAT) (C-7/20, EU:C:2021:161, pkt 30 i nast.); z dnia 10 lipca 2019 r., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, pkt 44, 48); z dnia 2 czerwca 2016 r., Eurogate Distribution (C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:405, pkt 64 i nast.).

[10] Tak wyraźnie wyrok z dnia 10 lipca 2019 r., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, pkt 48).

[11] Zobacz już moja opinia w sprawie Teleos i in. (C-409/04, EU:C:2007:7, pkt 80).

[12] Wyroki: z dnia 7 kwietnia 2022 r., Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, pkt 47); z dnia 3 marca 2021 r. (Miejsce powstania zobowiązania z tytułu VAT) (C-7/20, EU:C:2021:161, pkt. 29); z dnia 10 lipca 2019 r., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, pkt 41).

[13] Wyroki: z dnia 18 stycznia 2024 r., Hauptzollamt Braunschweig (Miejsce powstania zobowiązania z tytułu VAT – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, pkt 23); z dnia 8 września 2022 r., Hauptzollamt Hamburg (Miejsce powstania zobowiązania z tytułu VAT II) (C-368/21, EU:C:2022:647, pkt 25); z dnia 7 kwietnia 2022 r., Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, pkt 47); z dnia 3 marca 2021 r., Hauptzollamt Münster (Miejsce powstania zobowiązania z tytułu VAT) (C-7/20, EU:C:2021:161, pkt 29); z dnia 10 lipca 2019 r., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, pkt 41).

[14] Zobacz wyrok z dnia 25 października 2018 r., Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, pkt 41).

[15] Zobacz wyroki: z dnia 18 stycznia 2024 r., Hauptzollamt Braunschweig (Miejsce powstania zobowiązania z tytułu VAT – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, pkt 30 i nast.); z dnia 8 września 2022 r., Hauptzollamt Hamburg (Miejsce powstania zobowiązania z tytułu VAT II) (C-368/21, EU:C:2022:647, pkt. 27, 31); z dnia 3 marca 2021 r., Hauptzollamt Münster (Miejsce powstania zobowiązania z tytułu VAT) (C-7/20, EU:C:2021:161, pkt 34 i nast.); z dnia 10 lipca 2019 r., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, pkt 48, 53).

jednak informacji co do miejsca opodatkowania [16]. Miejsce powstania zobowiązania z tytułu VAT nie może być bowiem określane na podstawie przepisów celnych, gdyż w przeciwnym razie mogłaby pojawić się niezgodność z zasadą terytorialności podatkowej [17]. Tak samo w ocenie Trybunału dalsze istnienie zobowiązania z tytułu VAT może być niezależne od wygaśnięcia długu celnego [18]. Powyższe wskazuje wyraźnie na to, że brak jest akcesoryjności pomiędzy oboma systemami regulacyjnymi. W związku z tym Trybunał nie używa już pojęcia paralelności, lecz mówi już tylko o „związku” [19] lub wskazuje na „powiązanie” [20].

c) Brak akcesoryjności ze względów praktycznych

38. W praktyce VAT z tytułu importu i należności celne są pobierane i rozliczane wspólnie. W ten sposób na przykład można załatwiać sprawy w jednym punkcie kontaktowym, ułatwia to też kontrolę [21]. W konkretnym przypadku można razem ze zgłoszeniem celnym wystąpić o zwolnienie z VAT z tytułu importu.

39. Takie względy praktyczne nie wystarczają jednak, by uzasadnić akcesoryjność, zgodnie z którą także w odniesieniu do zwolnienia z VAT z tytułu importu należałoby dotrzymać procedury celnej [22]. Oba porządki mają bowiem różną konstrukcję. Zgodnie z jego art. 1 ust. 1 akapit drugi „kodeks [celny] stosowany jest w sposób jednolity na całym obszarze celnym Unii”. Ponadto cło przysługuje wyłącznie Unii [23]. Natomiast VAT z tytułu importu nie przysługuje Unii, lecz danemu państwu członkowskiemu, do którego dokonuje się przywozu, gdyż tam ma miejsce (domniemana) ostateczna konsumpcja [24]. Z tego też powodu miarodajna jest stawka VAT obowiązująca w tym miejscu.

40. Nadto prawo celne jest bardziej sformalizowane niż prawo VAT. I tak zgodnie z art. 79 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego już samo naruszenie obowiązków celnych prowadzi do powstania długu celnego. Natomiast VAT jest ogólnym podatkiem konsumpcyjnym, którego celem jest opodatkowanie nakładu konsumenta poniesionego na usługę lub dostawę [25]. Ów cel jest co do zasady niezależny od uchybień proceduralnych. W konsekwencji naruszenie formalności na gruncie VAT nie prowadzi co do zasady do powstania zobowiązania z tytułu VAT. Tak więc

[16] Wyrok z dnia 18 stycznia 2024 r., Hauptzollamt Braunschweig (Miejsce powstania zobowiązania z tytułu VAT – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, pkt 28.

[17] Wyrok z dnia 18 stycznia 2024 r., Hauptzollamt Braunschweig (Miejsce powstania zobowiązania z tytułu VAT – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, pkt. 34).

[18] Wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r., Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, pkt 51).

[19] Wyrok z dnia 3 marca 2021 r., Hauptzollamt Münster (Miejsce powstania zobowiązania z tytułu VAT) (C-7/20, EU:C:2021:161, pkt 27).

[20] Wyrok z dnia 18 stycznia 2024 r., Hauptzollamt Braunschweig (Miejsce powstania zobowiązania z tytułu VAT – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, pkt 23).

[21] Zobacz np. motywy 13 i 42 zdanie drugie kodeksu celnego.

[22] Zobacz motyw 9 zdanie czwarte kodeksu celnego; zgodnie z nim „[p]rzepisy prawa celnego powinny zostać w większym stopniu dostosowane do przepisów dotyczących poboru należności związanych z przywozem *bez* zmiany zakresu obowiązujących przepisów podatkowych”.

[23] Zobacz art. 2 ust. 1 lit. a) decyzji Rady (UE, Euratom) 2020/2053 z dnia 14 grudnia 2020 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej oraz uchylającej decyzję 2014/335/UE, Euratom, w brzmieniu z dnia 15 grudnia 2020 r. (Dz.U. 2020, L 424, s. 1); zob. także wyrok z dnia 18 stycznia 2024 r., Hauptzollamt Braunschweig (Miejsce powstania zobowiązania z tytułu VAT – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, pkt. 32).

[24] Wyrok z dnia 18 stycznia 2024 r., Hauptzollamt Braunschweig (Miejsce powstania zobowiązania z tytułu VAT – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, pkt 32).

[25] Zobacz tytułem przykładu wyroki: z dnia 3 maja 2012 r., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, pkt 23); z dnia 11 października 2007 r., KÖGÁZ i in., (C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, pkt 37 – „ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi”); z dnia 18 grudnia 1997 r., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, pkt 20 – „Decydujące znaczenie ma wyłącznie charakter zaciągniętego zobowiązania: aby takie zobowiązanie zostało objęte wspólnym systemem VAT, powinno ono implikować konsumpcję” i pkt 23).

należy udzielić zwolnienia z podatku w przypadku dostaw wewnątrzwspólnotowych, gdy spełnione są przesłanki materialne. Sama okoliczność niespełnienia formalnych przesłanek nie uzasadnia co do zasady jego odmowy [26].

41. Właśnie w niniejszej sprawie przyjęcie akcesoryjności prowadziłoby ze względów praktycznych do bardzo nietypowego wyniku. Mimo naruszenia procedury celnej nie wymierzono długu celnego (widocznie dlatego, że stawka cła w odniesieniu do konkretnych koni wynosi 0 %). Natomiast z uwagi na naruszenie prawa procedury celnej wymierzono VAT z tytułu importu, chociaż brak jest wartego opodatkowania wzrostu wartości towarów powracających. W wyraźnie bardziej sformalizowanym prawie celnym rezygnuje się z długu celnego (ze względów materialnych), podczas gdy w zdecydowanie mniej sformalizowanym prawie VAT – w dyrektywie VAT brak jest odpowiednika art. 79 kodeksu celnego – ma się pojawiać, mimo zwolnienia z podatku, zobowiązanie VAT z tytułu importu.

42. Wreszcie też nie jest zadaniem prawa VAT zapewnienie przestrzegania procedury celnej. Przeciwnie, w krajowym prawie powinna być zgodnie z art. 42 kodeksu celnego przewidziana sankcja za uchybienia (na przykład kara pieniężna). Ponadto nadal istnieje, przynajmniej w odniesieniu do skorzystania ze zwolnienia celnego, zachęta do dokonania zgłoszenia celnego i przedstawienia towaru organom celnym. W przypadku uchybienia temu obowiązkowi powstaje bowiem co do zasady dług celny zgodnie z art. 79 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego, chyba że zastosowanie znajduje wyjątek z art. 86 ust. 6 kodeksu celnego (w tej kwestii zaraz poniżej, pkt 44 i nast.).

3. Wniosek częściowy

43. Tak więc przestrzeganie procedury celnej nie jest warunkiem koniecznym dla zwolnienia z VAT z tytułu importu zgodnie z art. 143 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT. Przeciwnie – wystarczy, że spełnione są materialne przesłanki zwolnienia z należności celnych (w niniejszej sprawie istnienie odpowiednich towarów powracających). Taka sytuacja ma miejsce w niniejszej sprawie. W związku z powyższym, uchybienie wynikającemu z prawa celnego obowiązkowi przedstawienia towaru organom celnym, uchybienie obowiązkowi zgłoszenia celnego lub brak wniosku o zwolnienie z należności celnych nie wykluczają stosowania w odniesieniu do towarów powracających (w niniejszej sprawie konie) zwolnienia z VAT z tytułu importu, którego materialne przesłanki są spełnione.

B. Pomocniczo: wykładnia art. 86 ust. 6 kodeksu celnego

44. Jedynie na wypadek, gdyby Trybunał ocenił powyższe zagadnienie inaczej, należy zbadać, czy art. 86 ust. 6 kodeksu celnego pozwala na dalsze obowiązywanie zwolnienia z podatku z art. 203 ust. 1 akapit pierwszy kodeksu celnego – mimo uchybienia obowiązkom wynikającym z prawa celnego (brak zgłoszenia i przedstawienia towaru organom celnym). Przesłanką do tego jest w szczególności, że nie występuje przypadek usiłowania oszustwa ze strony skarżącej.

45. Takie podejście – w niniejszej sprawie badane pomocniczo –miałoby jednak następujący zasadniczy mankament, iż wszystkie problemy wynikające ze stosowania art. 79 ust. 1 lit. a) i z odstąpienia od wyjątku z art. 86 ust. 6 kodeksu celnego zostałyby przeniesione do prawa VAT.

[26] Utrwalone orzecznictwo, na przykład wyroki: z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 34); z dnia 20 października 2016 r., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 37); z dnia 27 września 2007 r., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 29 i nast.).

Charakteryzujące się elementami subiektywnymi przepisy takie jak art. 86 ust. 6 i motyw 38 kodeksu celnego (dobra wiara) są co do zasady obce prawu VAT. To samo dotyczy sytuacji powstania VAT w wyniku naruszenia procedury. Związane z powyższym problemy pokazuje wyraźnie niniejsza sprawa.

46. W pierwszej kolejności jest wątpliwe, czy art. 86 ust. 6 kodeksu celnego w ogóle znajduje zastosowanie w niniejszej sprawie. Zwolnienie z art. 203 ust. 1 akapit pierwszy kodeksu celnego zakłada bowiem już w hipotezie przepisu dokonanie zgłoszenia celnego. Takiego zgłoszenia nie było właśnie w niniejszej sprawie, dlatego też w aspekcie wyłącznie formalnym zwolnienie nie miałoby miejsca. Jednakże zwolnienie musi być jedynie „przewidziane". Ponadto art. 86 ust. 6 kodeksu celnego został ustanowiony właśnie po to, by ograniczyć (zob. motyw 38 kodeksu celnego) skutki uchybienia przepisom prawa celnego (jak na przykład brakujące zgłoszenie celne). Lepsze argumenty przemawiają zatem za stosowaniem art. 86 ust. 6 kodeksu celnego.

47. Natomiast zagadnienie, czy brakujące zgłoszenie celne i brakujące przedstawienie koni organom celnym powinno być oceniane jako próba oszustwa, jest zagadnieniem faktycznym. Co do zasady do zadań sądu krajowego należy kwestia koniecznej oceny faktów. Niemniej jednak wydaje się wskazane, aby podać mu wytyczne, kiedy występuje usiłowanie oszustwa w rozumieniu tego przepisu. Wedle mojej wiedzy, Trybunał nie zajmował się jeszcze tym zagadnieniem.

48. Zgodnie ze znaczeniem słowa oszukać zamierza osoba, która zna fakt powstania długu celnego i pragnie go uniknąć. Ponadto motyw 38 kodeksu celnego uwypukla, że celem jego art. 86 ust. 6 jest uwzględnienie dobrej wiary w przypadku nieprzestrzegania przepisów prawa celnego. Osoba działa w dobrzej wierze jednakże tylko wtedy, gdy pragnie zachować się prawidłowo i mogła ufać swojej ocenie[27]. Przy czym zgodnie z motywem 38 kodeksu celnego należy ograniczyć skutki spowodowane zaniedbaniem. Rażące niedbalstwo może być jednak usiłowaniem oszustwa. Sytuacja taka występuje, gdy importer musiał znać swoje obowiązki celne, lecz przez rażące niedbalstwo nie przyjął ich do wiadomości. Wniosek ten potwierdza też porównanie z poprzednio obowiązującym przepisem art. 212a Wspólnotowego kodeksu celnego[28]. W przepisie tym była mowa o „znamionach oszustwa" i „rażącym niedbalstwie", co zostało obecnie sumarycznie ujęte przez prawodawcę pod pojęciem „usiłowania oszustwa".

49. Uwzględnienie rażącego niedbalstwa w ramach usiłowania oszustwa jest uzasadnione też tym, że prawo celne z uwagi na ograniczone możliwości kontroli w masowych procedurach celnych jest mocno sformalizowane. Dopiero zgłoszenie celne i przedstawienie towaru organom celnym umożliwiają tym organom kontrolę towarów przeznaczonych do importu. W związku z tym na gruncie art. 79 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego dług celny powstaje już co do zasady w przypadku uchybienia procedurze celnej. Jedynie art. 86 ust. 6 kodeksu celnego zawiera wyjątek od tego, który jednak odpada, gdy występuje usiłowanie oszustwa. Zbyt wąskie rozumienie usiłowania oszustwa byłoby sprzeczne z takim stosunkiem reguły do wyjątku. Wyjątek zawarty w art. 86 ust. 6 kodeksu celnego powinien być zatem intepretowany restryktywnie. W związku z tym usiłowanie oszustwa w rozumieniu art. 86 ust. 6 kodeksu celnego występuje już wtedy, gdy importer znał obowiązki celne, które naruszył, lub ich nie znał w wyniku rażącego niedbalstwa.

[27] Zobacz w kwestii uzasadnionych oczekiwań i dobrej wiary dłużnika celnego w ramach retrospektywnego pokrycia należności celnych art. 119 ust. 1 lit. a) i ust. 3 akapit trzeci i czwarty kodeksu celnego, wyrok z dnia 16 marca 2017 r., Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220, pkt 24 i nast., w odniesieniu do przepisu poprzedzającego).

[28] Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 2006, L 302, s. 1).

50. Muszą występować obiektywne punkty odniesienia do subiektywnych okoliczności (braku) wiedzy lub narzucania się [29]. Przy czym okoliczności towarzyszące mają duże znaczenie. Dotyczy to w szczególności zachowań, które są co do zasady neutralne, bez obiektywnego znaczenia (jak na przykład minięcie posterunku celnego bez zatrzymywania się).

51. W odniesieniu do profesjonalnych uczestników obrotu gospodarczego wiele przemawia za przyjęciem domniemania posiadania wiedzy na temat obowiązków celnych. Osoba, która prawidłowo wywiozła swoje konie, zna widocznie przepisy celne. W takim wypadku wydaje się być oczywiste, że wie także, w jaki sposób powinna prawidłowo przywieźć swoje konie z powrotem.

52. Jeżeli importer znał swoje obowiązki celne (na przykład obowiązek dokonania zgłoszenia celnego albo przedstawienia towaru organom celnym) lub gdy nie znał ich w wyniku rażącego niedbalstwa, uchybienie tym obowiązkom stanowi z reguły także usiłowanie oszustwa. Inaczej może wyglądać sytuacja w przypadku siły wyższej lub nagłej nadzwyczajnej sytuacji, podczas których osoby, których to dotyczy, nie miały żadnej rozsądnej, prawnie akceptowalnej alternatywnej możliwości działania.

53. Mając powyższe na uwadze, należy przyjąć usiłowanie oszustwa w rozumieniu art. 86 ust. 6 kodeksu celnego, gdy z obiektywnych okoliczności (towarzyszących) wynika, że importer znał swoje obowiązki celne lub nie znał ich w wyniku rażącego niedbalstwa i uchybił tym obowiązkom. W takiej sytuacji nadal powstaje dług celny na podstawie art. 79 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego z uwagi na (na umyślne lub wynikające z rażącego niedbalstwa) uchybienie obowiązkom. W związku z tym, jeżeli art. 143 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT rzeczywiście wymaga także przestrzegania procedury celnej, to w takiej sytuacji w niniejszej sprawie powinno się raczej (z zastrzeżeniem odpowiedniej oceny faktów przez sąd odsyłający) odmówić zwolnienia z VAT z tytułu importu.

V. Wnioski

54. Proponuję by Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne zadane przez Högsta förvaltningsdomstol (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja):

Artykuł 143 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT wymaga jedynie, by spełnione były materialne przesłanki art. 203 kodeksu celnego. W zakresie, w jakim dług celny z art. 79 kodeksu celnego powstał jedynie z uwagi na niewykonanie obowiązku zgłoszenia celnego zgodnie z art. 158 ust. 1 kodeksu celnego oraz niewykonanie obowiązku przedstawienia towaru organom celnym zgodnie z art. 139 ust. 1 kodeksu celnego lub z uwagi na brak wniosku o zwolnienie z należności celnych z art. 203 kodeksu celnego, powrotny przywóz towarów powracających w rozumieniu art. 203 kodeksu celnego jest zwolniony z VAT z tytułu importu. W związku z tym dla zwolnienia z VAT z tytułu importu na podstawie art. 143 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT nie ma znaczenia, czy występuje wyjątek z art. 86 ust. 6 kodeksu celnego (z uwagi na brak usiłowania oszustwa).

[29] Podobnie już wyrok z dnia 25 października 2018 r., Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, pkt 47) w odniesieniu do art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT oraz zapewnienia, że uniknie się współudziału w oszustwie podatkowym.