Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 1 czerwca 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatki — Podatek od wartości dodanej (VAT) — Procedura tranzytu zewnętrznego — Przewóz towarów przez port wolnocłowy znajdujący się w państwie członkowskim — Przepisy tego państwa członkowskiego wyłączające porty wolnocłowe z jego jurysdykcji podatkowej — Usunięcie spod dozoru celnego — Powstanie długu celnego i wymagalność VAT

W sprawie C-571/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hessisches Finanzgericht (sąd ds. finansowych dla Hesji, Niemcy) postanowieniem z dnia 29 września 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 listopada 2015 r., w postępowaniu:

Wallenborn Transports SA

przeciwko

Hauptzollamt Gießen,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: J.L. da Cruz Vilaça, prezes izby, M. Berger, A. Borg Barthet (sprawozdawca), E. Levits i F. Biltgen, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Wallenborn Transports SA przez B. Klüvera, Rechtsanwalt,

— w imieniu rządu greckiego przez E. Tsaousi oraz A. Dimitrakopoulou, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Caeirosa, M. Wasmeiera oraz L. Grønfeldt, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 grudnia 2016 r.,

* Język postępowania: niemiecki.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 61 akapit pierwszy i art. 71 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2007/75/WE z dnia 20 grudnia 2007 r. (Dz.U. 2007, L 346, s. 13) (zwanej dalej „dyrektywą VAT"), a także art. 203 ust. 1 i art. 204 ust. 1 lit. a) rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1), zmienionego rozporządzeniem Rady (WE) nr 1791/2006 z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 363, s. 1) (zwanego dalej „kodeksem celnym").

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy Wallenborn Transports SA (zwaną dalej „spółką Wallenborn") a Hauptzollamt Gießen (organem celnym w Gießen, Niemcy) w przedmiocie nałożonego na tę spółkę obowiązku uiszczenia podatku od wartości dodanej (VAT) w wyniku powstania długu celnego.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

3 W świetle art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[…]

d) import towarów".

4 Artykuł 5 dyrektywy VAT, który znajduje się w jej tytule II, zatytułowanym „Zakres terytorialny", stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy wprowadza się następujące definicje:

1) »Wspólnota« i »terytorium Wspólnoty« oznaczają terytoria państw członkowskich, zgodnie z definicją zawartą w pkt 2;

2) »państwo członkowskie« i »terytorium państwa członkowskiego« oznaczają terytorium każdego państwa członkowskiego Wspólnoty, do którego ma zastosowanie Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, zgodnie z jego art. 299, z wyłączeniem terytoriów wymienionych w art. 6 niniejszej dyrektywy;

3) »terytoria trzecie« oznaczają terytoria wymienione w art. 6;

4) »państwo trzecie« oznacza wszystkie państwa lub terytoria, do których nie ma zastosowania traktat".

5 Artykuł 6 tej dyrektywy przewiduje:

„1. Niniejsza dyrektywa nie ma zastosowania do następujących terytoriów należących do obszaru celnego Wspólnoty:

a) Góra Athos;

b) Wyspy Kanaryjskie;

c) francuskie departamenty zamorskie;

d) Wyspy Alandzkie;

e) Wyspy Normandzkie.

2. Niniejsza dyrektywa nie ma zastosowania do następujących terytoriów nienależących do obszaru celnego Wspólnoty:

a) Wyspa Helgoland;

b) terytorium Büsingen;

c) Ceuta;

d) Melilla;

e) Livigno;

f) Campione d'Italia;

g) włoskie wody jeziora Lugano".

6 Zgodnie z art. 30 dyrektywy VAT:

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

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".

7 Artykuł 60 owej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Miejscem importu towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary w momencie ich wprowadzenia do Wspólnoty".

8 Artykuł 61 omawianej dyrektywy przewiduje:

„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”.

9 Artykuł 70 dyrektywy VAT stanowi:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku [zobowiązania] podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny z chwilą importu towarów”.

10 Zgodnie z art. 71 owej dyrektywy:

„1. 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 [zobowiązania] podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny dopiero w momencie, gdy towary przestają podlegać tym procedurom lub sytuacjom.

W przypadku jednak gdy importowane towary podlegają należnościom celnym, opłatom rolnym lub opłatom o równoważnym skutku ustanowionym w ramach wspólnej polityki, zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny z chwilą zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego i zaistnienia wymagalności tych opłat.

2. W przypadku gdy importowane towary nie podlegają żadnej z [należności lub] opłat, o których mowa w ust. 1 akapit drugi, państwa członkowskie stosują w odniesieniu do zdarzenia powodującego powstanie obowiązku [zobowiązania] podatkowego oraz wymagalności podatku obowiązujące przepisy celne”.

11 Artykuł 156 tej dyrektywy przewiduje:

„1. Państwa członkowskie mogą zwolnić następujące transakcje:

a) dostawy towarów przeznaczonych do zgłoszenia organom celnym i, w stosownym przypadku, umieszczenia w miejscu tymczasowego składowania;

b) dostawy towarów przeznaczonych do umieszczenia w wolnym obszarze celnym lub w składzie wolnocłowym;

c) dostawy towarów, które mają zostać objęte procedurą składu celnego lub procedurą uszlachetniania czynnego;

d) dostawy towarów, które mają zostać wprowadzone na wody terytorialne w celu ich zainstalowania na platformach wiertniczych lub wydobywczych, do celów budowy, naprawy, konserwacji, przebudowy lub wyposażenia takich platform lub połączenia takich platform wiertniczych lub platform wydobywczych ze stałym lądem;

e) dostawy towarów, które mają zostać wprowadzone na wody terytorialne w celu zaopatrzenia w paliwo i ogólnego zaopatrzenia platform wiertniczych lub wydobywczych.

2. Miejscami, o których mowa w ust. 1, są miejsca określone jako takie w obowiązujących wspólnotowych przepisach celnych”.

12 Artykuł 202 dyrektywy VAT stanowi:

„Osoba, która powoduje, że towary przestają być objęte procedurami lub sytuacjami określonymi w art. 156, 157, 158, 160 i 161, jest zobowiązana do zapłaty VAT”.

Kodeks celny

13 Artykuł 4 kodeksu celnego przewiduje:

„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 krajów 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;

8) »towary niewspólnotowe« oznaczają towary inne niż określone w akapicie siódmym [pkt 7].

Bez uszczerbku dla art. 163 i 164 towary wspólnotowe tracą swój status celny z chwilą opuszczenia obszaru celnego Wspólnoty;

[…]

10) »należności celne przywozowe« oznaczają:

— cła i opłaty o równoważnym skutku należne przy przywozie towarów,

— opłaty przywozowe ustanowione w ramach wspólnej polityki rolnej lub odrębnych przepisów mających zastosowanie do niektórych towarów uzyskanych w wyniku przetworzenia produktów rolnych;

[…]

15) »przeznaczenie celne towaru« oznacza:
a) objęcie towaru procedurą celną,
b) wprowadzenie towaru do wolnego obszaru celnego lub do składu wolnocłowego,

[…]

16) »procedura celna« oznacza:

[…]

b) tranzyt;

[…]”.

14 Artykuł 37 kodeksu celnego stanowi:

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

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

15 Zgodnie z art. 92 tego kodeksu:

„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”.

16 Artykuł 96 wspomnianego kodeksu stanowi:

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

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

b) przestrzeganie przepisów procedury tranzytu wspólnotowego.

2. Nie naruszając określonych w ust. 1 obowiązków głównego 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”.

17 Zgodnie z art. 166 owego kodeksu:

„Wolne obszary celne i składy wolnocłowe są częściami obszaru celnego Wspólnoty lub pomieszczeniami znajdującymi się na tym obszarze, oddzielonymi od pozostałej jego części, w których:

a) towary niewspólnotowe traktowane są do celów stosowania należności celnych przywozowych i obowiązujących w przywozie środków polityki handlowej jako nieznajdujące się na obszarze celnym Wspólnoty, pod warunkiem że nie zostały dopuszczone do swobodnego obrotu ani objęte inną procedura celną, ani też nie zostały użyte lub zużyte na warunkach nieprzewidzianych przepisami prawa celnego;

b) towary wspólnotowe, którym odrębne przepisy wspólnotowe dają możliwość korzystania, w związku z ich umieszczeniem w wolnym obszarze celnym lub składzie wolnocłowym, ze środków zwykle stosowanych przy wywozie tego rodzaju towarów”.

18 Artykuł 167 kodeksu celnego przewiduje:

„1. Państwa członkowskie mogą ustanawiać na niektórych częściach obszaru celnego Wspólnoty wolne obszary celne lub zezwolić na tworzenie składów wolnocłowych.

2. Państwa członkowskie wyznaczają granice każdego obszaru. Pomieszczenia przeznaczone na skład wolnocłowy muszą zostać zatwierdzone przez państwa członkowskie.

3. Z wyjątkiem wolnych obszarów celnych wyznaczonych zgodnie z art. 168a, wolne obszary celne powinny być ogrodzone. Państwa członkowskie wyznaczają miejsca wejścia i wyjścia w każdym z wolnych obszarów celnych lub składów wolnocłowych.

[…]”.

19 Artykuł 170 tego kodeksu stanowi:

„1. Bez uszczerbku dla art. 168 ust. 4 wprowadzenie towarów do wolnego obszaru celnego lub składu wolnocłowego nie wymaga ich przedstawienia organom celnym ani złożenia zgłoszenia celnego.

2. Organom celnym przedstawiane są i podlegają formalnościom celnym jedynie towary:

a) które są objęte procedurą celną i których wprowadzenie do wolnego obszaru celnego lub składu wolnocłowego powoduje zakończenie tej procedury; jednakże, o ile dana procedura dopuszcza taką możliwość, towary nie muszą zostać przedstawione;

[…]”.

20 Na podstawie art. 202 ust. 1 i 2 wskazanego kodeksu:

„1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

a) nielegalnego wprowadzenia na obszar celny Wspólnoty towaru podlegającego należnościom przywozowym,

lub

b) nielegalnego wprowadzenia na pozostałą część obszaru celnego Wspólnoty towaru podlegającego należnościom przywozowym i znajdującego się w wolnym obszarze celnym lub składzie wolnocłowym.

Nielegalnym wprowadzeniem towaru w rozumieniu niniejszego artykułu jest każde wprowadzenie dokonane z naruszeniem przepisów art. 38–41 i art. 177 tiret drugie.

2. Dług celny powstaje z chwilą nielegalnego wprowadzenia towaru”.

21 Artykuł 203 rzeczonego kodeksu przewiduje:

„1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

— usunięcia spod dozoru celnego towaru podlegającego należnościom przywozowym.

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

3. Dłużnikami są:

— osoba, która usunęła towar spod dozoru celnego,

— osoby, które uczestniczyły w tym usunięciu, i które jednocześnie wiedziały lub powinny były wiedzieć, że towar zostaje usunięty spod dozoru celnego,

— osoby, które nabyły lub posiadały towar, i które w chwili jego nabycia lub wejścia w jego posiadanie wiedziały bądź powinny były wiedzieć, że jest to towar usunięty spod dozoru celnego,

i

— odpowiednio, osoba zobowiązana do wykonania obowiązków wynikających z czasowego składowania towaru lub wynikających ze stosowania procedury celnej, którą towar ten został objęty".

22 Artykuł 204 kodeksu celnego 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,

[…]

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".

Rozporządzenie wykonawcze

23 Artykuł 356 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia nr 2913/92 (Dz.U. 1993, L 253, s. 1), zmienionego rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1192/2008 z dnia 17 listopada 2008 r. (Dz.U. 2008, L 329, s. 1) (zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym"), 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.

2. Wyznaczony przez urząd wywozu termin jest wiążący dla organów celnych państw członkowskich, na których obszarze realizowana jest procedura tranzytu wspólnotowego, i nie może zostać przez te organy zmieniony”.

24 Tytuł V części II rozporządzenia wykonawczego, zatytułowany „Inne dopuszczone przeznaczenie celne”, zawiera rozdział 1, dotyczący „[wolnych obszarów celnych] i skład[ów] wolnocłow[ych]”, w którym znajduje się art. 799 tego rozporządzenia. Przepis ów przewiduje:

„Do celów niniejszego działu [rozdziału]:

a) »kontrola typu I« oznacza kontrole głównie oparte o istnienie ogrodzenia;

[…]”.

25 Część IV rozporządzenia wykonawczego, dotycząca długu celnego, zawiera tytuł II, zatytułowany „Powstanie długu”, w którym znajduje się art. 859 owego rozporządzenia. Zgodnie z tym przepisem:

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

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

— nie są spowodowane wyraźnym zaniedbaniem ze strony osoby zainteresowanej, oraz

— wszystkie formalności konieczne w celu uregulowania sytuacji towarów są następnie przeprowadzane:

[…]

2) w przypadku towarów objętych procedurą tranzytową niedopełnienie jednego z obowiązków związanych z zastosowaniem tej procedury, jeżeli zostały spełnione następujące warunki:
   a) towary objęte procedurą zostały faktycznie przedstawione w stanie nienaruszonym w urzędzie przeznaczenia;

[…]

6) w przypadku towaru składowanego czasowo lub objętego procedurą celną, wyprowadzenie tego towaru poza obszar celny Wspólnoty lub jego wprowadzenie do wolnego obszaru celnego o kontroli typu I w rozumieniu art. 799 bądź do składu wolnocłowego bez spełnienia niezbędnych formalności;

[…]”.

Prawo niemieckie

Ustawa o podatku obrotowym

26 Paragraf 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 21 lutego 2005 r. (BGBl. 2005 I, s. 386), w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o podatku obrotowym”), stanowi:

„(1) Podatkowi obrotowemu podlegają następujące transakcje:

[…]

4. Import towarów na terytorium kraju […] (podatek obrotowy od przywozu);

[…]

(2) Terytorium kraju w rozumieniu niniejszej ustawy stanowi terytorium Republiki Federalnej Niemiec, z wyjątkiem […] wolnych obszarów celnych o kontroli typu I w rozumieniu § 1 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy o administracji celnej (porty wolnocłowe) […]. Terytorium zagraniczne w rozumieniu niniejszej ustawy stanowi terytorium, które nie jest częścią terytorium kraju w ten sposób zdefiniowanego […].

(3) Następujące transakcje dokonywane w portach wolnocłowych […] są traktowane jako transakcje na terytorium kraju:

1. dostawa oraz wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów przeznaczonych do użycia lub zużycia na terenach tych obszarów […];

[…]

4. dostawy towarów, które w momencie dostawy:

[…]
b) znajdują się w swobodnym obrocie w odniesieniu do podatku obrotowego od przywozu;

[…]”.

27 Paragraf 13 ustawy o podatku obrotowym, zatytułowany „Powstanie zobowiązania podatkowego”, stanowi w ust. 2:

„Paragraf 21 ust. 2 stosuje się do podatku obrotowego od przywozu”.

28 Paragraf 21 ustawy o podatku obrotowym, zatytułowany „Przepisy szczególne dotyczące podatku obrotowego od przywozu”, przewiduje:

„[…]

(2) Przepisy o należnościach celnych stosuje się odpowiednio do podatku obrotowego od przywozu;

[…]

(2a) Miejsca odprawy położone na terytorium zagranicznym, w których to miejscach upoważnieni funkcjonariusze niemieckich służb celnych dokonują czynności urzędowych na podstawie ust. 2, należą w tym zakresie do terytorium kraju […]”.

Ustawa o administracji celnej

29 Paragraf 1 ust. 1 Zollverwaltungsgesetz (ustawy o administracji celnej), w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, stanowi:

„Obrót towarami przez granice obszaru celnego Wspólnot Europejskich (obszar celny Wspólnoty) oraz przez granice wolnych obszarów celnych w rozumieniu art. 167 ust. 3 kodeksu celnego w związku z art. 799 lit. a) rozporządzenia wykonawczego […] (wolne obszary celne o kontroli typu I) objęty jest na obszarze, na którym obowiązuje niniejsza ustawa, dozorem celnym […]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

30 W dniu 11 czerwca 2009 r. towary, które poprzedniego dnia zostały wprowadzone na obszar celny Unii Europejskiej i przedstawione organom celnym na lotnisku we Frankfurcie nad Menem (Niemcy), zostały zgłoszone, po ich krótkim składowaniu czasowym, do procedury zewnętrznego tranzytu wspólnotowego.

31 Odbiorcą tych towarów było przedsiębiorstwo z siedzibą w wolnocłowym porcie Hamburg (Niemcy), który to port w momencie zaistnienia okoliczności faktycznych stanowił wolny obszar celny o kontroli typu I w rozumieniu art. 799 rozporządzenia wykonawczego i którego granice pozostawały pod dozorem celnym. Procedura tranzytu powinna zostać zamknięta do dnia 17 czerwca 2009 r.

32 Spółka Wallenborn, jako upoważniony przewoźnik, przewoziła pojazdem ciężarowym rozpatrywane towary aż do wolnocłowego portu Hamburg, gdzie zostały one wyładowane w dniu 11 czerwca 2009 r., po złamaniu plomby celnej. Towary te nie zostały jednak przedstawione przed urzędem celnym przeznaczenia. Podczas ich przebywania na wolnym obszarze celnym wskazane towary nie zostały dopuszczone do swobodnego obrotu ani też nie zostały zużyte lub użyte.

33 W dniu 16 czerwca 2009 r. rozpatrywane towary zostały załadowane do kontenera i przewiezione statkiem do Finlandii, gdzie zostały objęte procedurą składu celnego, przed przewiezieniem ich następnie do Rosji.

34 W dniu 2 września 2010 r. organ celny w Gießen wydał w stosunku do głównego zobowiązanego, który jako nadawca zgłosił rozpatrywane towary do procedury tranzytu, a także do spółki Wallenborn, jako przewoźnika, decyzję ustalającą wysokość należności celnych i podatku obrotowego od przywozu.

35 Niemniej jednak wezwanie do zapłaty zostało skierowane wyłącznie do strony skarżącej w postępowaniu głównym, co uzasadniono tym, że główny zobowiązany wykazał prawidłowe przekazanie rozpatrywanych towarów oraz dokumentu tranzytu, podczas gdy spółka Wallenborn nie zakończyła procedury tranzytu w sposób prawidłowy. Odbiorca tych towarów wskazał, jeśli chodzi o niego, iż uznał on, że towary te zostały oclone i że podczas dostawy nie przekazano mu tranzytowego dokumentu towarzyszącego.

36 W uzasadnieniu skargi przed sądem odsyłającym spółka Wallenborn przyznaje, że dług celny powstał w momencie rozładunku pojazdu ciężarowego przewożącego rozpatrywane towary i złamania plomby celnej. Spółka ta podnosi jednak, że wolnocłowy port Hamburg, jako wolny obszar celny, nie stanowił części terytorium Niemiec w rozumieniu ustawy o podatku obrotowym. Spółka Wallenborn wnioskuje z tego, że do zdarzenia powodującego powstanie długu celnego w rozumieniu art. 203 ust. 1 kodeksu celnego doszło poza jurysdykcją podatkową Niemiec oraz że w rezultacie nie występuje żadna transakcja podlegająca opodatkowaniu.

37 Strona skarżąca w postępowaniu głównym dodaje, że chociaż należności celne oraz podatek obrotowy od przywozu stanowią różne rodzaje podatku, dług celny i zobowiązanie w zakresie podatku obrotowego od przywozu nie mogą powstać w różnych momentach. Podobnie, zobowiązanie w zakresie podatku obrotowego od przywozu nie może powstać w wyniku zdarzenia innego niż zdarzenie powodujące powstanie długu celnego.

38 Organ celny w Gießen stoi natomiast na stanowisku, że na podstawie art. 203 ust. 1 kodeksu celnego jednocześnie z długiem celnym wymagalny stał się także podatek obrotowy od przywozu – niezależnie od tego, że zdarzenie powodujące powstanie długu celnego miało miejsce na terenie wolnocłowego portu Hamburg. Organ ów podnosi ponadto, iż bez znaczenia jest fakt, że rozpatrywane towary zostały przewiezione do Finlandii, a następnie wywiezione.

39 Biorąc pod uwagę, że spór w postępowaniu głównym dotyczy wykładni prawa Unii, Hessisches Finanzgericht (sąd ds. finansowych w Hesji, Niemcy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepis państwa członkowskiego z zakresu VAT, zgodnie z którym wolne obszary celne o kontroli typu I (porty wolnocłowe) nie należą do terytorium kraju, reguluje inną sytuację, o której mowa w art. 156 dyrektywy VAT, tak jak jest to wskazane w art. 61 akapit pierwszy oraz w art. 71 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy?

W wypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na to pytanie:

2) Czy w odniesieniu do towarów podlegających należnościom celnym zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego oraz wymagalność VAT występuje na podstawie art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT również w momencie, w którym ma miejsce zdarzenie powodujące powstanie obowiązku w zakresie należności celnych, i powstaje wymagalność tych należności wtedy, gdy zdarzenie to i powstanie wymagalności mają miejsce na wolnym obszarze celnym o kontroli typu I, a prawo VAT państwa członkowskiego, do którego terytorium zalicza się wolny obszar celny, stanowi, iż wolne obszary celne o kontroli typu I (porty wolnocłowe) nie zaliczają się do terytorium kraju?

W wypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie drugie:

3) Czy w stosunku do towarów podlegających procedurze tranzytu zewnętrznego dostarczonych do wolnego obszaru celnego o kontroli typu I bez zakończenia tej procedury, które to towary na terenie wolnego obszaru celnego zostały usunięte spod dozoru celnego, co spowodowało powstanie długu celnego na podstawie art. 203 ust. 1 kodeksu celnego, zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego oraz wymagalność VAT powstają w tym samym momencie z innej podstawy, a mianowicie z art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego, ponieważ przed zdarzeniem, w wyniku którego nastąpiło usunięcie towaru spod dozoru celnego, zaniechano przedstawienia towaru przed położonym na terenie kraju urzędem celnym właściwym dla wolnego obszaru celnego i tym samym zaniechano zakończenia tam procedury tranzytu?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

40 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 61 akapit pierwszy i art. 71 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że towary znajdujące się na wolnym obszarze celnym mogą być uznane za objęte jedną z „sytuacj[i], o któr[ych] mowa w art. 156” tej dyrektywy, jeśli na podstawie przepisu prawa danego państwa członkowskiego wolne obszary celne, na potrzeby opodatkowania VAT, nie należą do terytorium tego kraju.

41 Tytułem wstępu należy zauważyć, że sąd odsyłający wydaje się uważać, iż odpowiedź twierdząca na to pytanie zależy od tego, czy taki przepis krajowy może zostać uznany za wprowadzający zwolnienie podatkowe w rozumieniu art. 156 dyrektywy VAT. Tymczasem zdaniem Hessisches Finanzgericht (sądu ds. finansowych dla Hesji) przepis, na mocy którego wolne obszary celne są, pod względem VAT, wyłączone z terytorium kraju, nie stanowi właściwie takiego zwolnienia.

42 Warto jednak przypomnieć, podobnie jak uczynił to rzecznik generalny w pkt 50 i 51 opinii, że o ile art. 156 dyrektywy VAT przyznaje państwom członkowskim możliwość zwolnienia niektórych rodzajów transakcji, które wymienia ten przepis, a wśród których znajdują się, w lit. b), dostawy towarów

przeznaczonych do umieszczenia w wolnym obszarze celnym lub w składzie wolnocłowym, o tyle art. 61 akapit pierwszy i art. 71 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy nie odsyłają do przesłanek zastosowania art. 156 owej dyrektywy, lecz jedynie do wskazanych tam sytuacji i procedur celnych.

43 Zgodnie bowiem z art. 71 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT, w przypadku gdy, z chwilą ich wprowadzenia do Unii, towary zostają objęte jedną z procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 156 tej dyrektywy, zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie, gdy towary przestają podlegać rzeczonym procedurom lub sytuacjom. W tym wypadku zgodnie z brzmieniem art. 61 akapit pierwszy wspomnianej dyrektywy miejscem importu danych towarów jest państwo członkowskie, na terytorium którego towary te przestają podlegać takim procedurom lub sytuacjom.

44 Dlatego też zawarte w art. 61 akapit pierwszy i w art. 71 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT odesłanie do „jedn[ej] z procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 156" owej dyrektywy, należy interpretować w ten sposób, że odesłanie to obejmuje w szczególności wolne obszary celne.

45 Z powyższych rozważań wynika, że zgodnie z brzmieniem tych przepisów towary umieszczone w wolnym obszarze celnym nie mogą co do zasady zostać uznane, do celów VAT, za importowane. W tym sensie wolne obszary celne, do których odsyła przepis krajowy przewidujący, że na potrzeby opodatkowania VAT wolne obszary celne nie należą do terytorium kraju, odpowiadają tym obszarom, o których mowa w art. 156 dyrektywy VAT.

46 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 61 akapit pierwszy i art. 71 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że odesłanie do „jedn[ej] z procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 156" owej dyrektywy, obejmuje wolne obszary celne.

W przedmiocie pytania drugiego

47 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 71 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że usunięcie towarów spod dozoru celnego w wolnym obszarze celnym sprawia, iż dochodzi do zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego, a VAT od przywozu staje się wymagalny.

48 Zgodnie z art. 71 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT, w przypadku gdy, z chwilą ich wprowadzenia do Unii, towary zostają objęte procedurą tranzytu zewnętrznego lub jedną z procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 156 tej dyrektywy, w szczególności zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie, gdy towary przestają podlegać rzeczonym procedurom lub sytuacjom.

49 Artykuł 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT reguluje szczególną sytuację importowanych towarów podlegających należnościom celnym, opłatom rolnym lub opłatom o równoważnym skutku ustanowionym w ramach wspólnej polityki, dla których zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny z chwilą zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego i zaistnienia wymagalności tych należności.

50 W sprawie w postępowaniu głównym bezsporne jest, że usunięcie rozpatrywanych towarów spod dozoru celnego w wyniku nieuprawnionego usunięcia plomby celnej spowodowało powstanie długu celnego na podstawie art. 203 ust. 1 kodeksu celnego (zob. w tym względzie wyrok z dnia 15 maja 2014 r., X, C-480/12, EU:C:2014:329, pkt 34).

51 To usunięcie spod dozoru celnego zakończyło także procedurę tranzytu zewnętrznego (zob. podobnie wyrok z dnia 11 lipca 2002 r., Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, pkt 53).

52 Niemniej jednak w zakresie, w jakim wspomniane usunięcie spod dozoru celnego miało miejsce na wolnym obszarze celnym, rozpatrywane w postępowaniu głównym towary będą nadal objęte jedną z sytuacji, o których mowa w art. 156 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, co oznacza, że przewidziane w art. 71 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT przesłanki powstania zobowiązania w zakresie VAT nie zostały a priori spełnione.

53 Z pkt 45 niniejszego wyroku wynika, że znajdowanie się towarów na wolnym obszarze celnym w momencie ich usunięcia spod dozoru celnego nie pozwala także na zastosowanie art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, ponieważ przesłanka miejsca importu nie jest zatem spełniona.

54 W tym kontekście należy jednak przypomnieć, że Trybunał orzekł, iż do długu celnego może dodatkowo dojść zobowiązanie w zakresie VAT, jeżeli w zakresie dotyczącym niezgodnego z prawem działania prowadzącego do powstania długu celnego można przypuszczać, że towar został wprowadzony do obrotu gospodarczego Unii i z tego względu mógł być przedmiotem konsumpcji, to jest zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania w zakresie VAT (wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig, C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:405, pkt 65).

55 W tym względzie, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 67–69 opinii, w przypadku gdy towary podlegające należnościom przywozowym zostają usunięte spod dozoru celnego w wolnym obszarze celnym i nie znajdują się już na tym obszarze, należy co do zasady założyć, że towary te weszły do obrotu gospodarczego Unii.

56 Jednak, jeżeli w okolicznościach takich jak te w sprawie w postępowaniu głównym, przypomnianych w pkt 32 i 33 niniejszego wyroku, okaże się, że nie doszło do wprowadzenia rozpatrywanych towarów do obrotu gospodarczego Unii, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego, VAT od przywozu nie jest należny.

57 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że art. 71 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że usunięcie towaru spod dozoru celnego w wolnym obszarze celnym nie prowadzi do wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego, a VAT od przywozu nie staje się wymagalny, jeżeli towar ów nie wszedł do obrotu gospodarczego Unii, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie pytania trzeciego

58 Poprzez trzecie pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że jeżeli dług celny powstaje na mocy art. 203 kodeksu celnego i jeżeli ze względu na okoliczności sporu w postępowaniu głównym wykluczone jest, że dług ten skutkuje powstaniem zobowiązania w zakresie VAT, należy zastosować art. 204 tego kodeksu w celu uzasadnienia zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania do zapłaty tego podatku.

59 W tym względzie należy najpierw zauważyć, podobnie jak uczynił to rzecznik generalny w pkt 74 opinii, iż sąd odsyłający zdaje się wychodzić z założenia, że w okolicznościach takich jak te w sporze w postępowaniu głównym możliwe jest łączne zastosowanie art. 203 i 204 kodeksu celnego.

60 Wskazany sąd wydaje się bowiem uważać, że w przypadku gdy usunięcie towaru spod dozoru celnego nie skutkuje powstaniem zobowiązania w zakresie VAT, należy jeszcze ustalić, czy opodatkowanie tym podatkiem może być oparte na powstaniu długu celnego na podstawie art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego.

61 Należy niemniej przypomnieć, że z brzmienia art. 204 kodeksu celnego wynika, iż przepis ten znajduje zastosowanie wyłącznie w przypadkach, które nie są objęte art. 203 tego kodeksu. Dlatego też w celu ustalenia, na podstawie którego z tych dwóch artykułów powstał dług celny w przywozie, należy zbadać w pierwszej kolejności, czy okoliczności faktyczne niniejszej sprawy stanowią usunięcie spod dozoru celnego w rozumieniu art. 203 ust. 1 kodeksu celnego. Przepisy art. 204 kodeksu celnego mogą znaleźć zastosowanie wyłącznie wówczas, gdy odpowiedź na to pytanie będzie przecząca (wyrok z dnia 12 lutego 2004 r., Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, pkt 29, 30).

62 W konsekwencji, w przypadku gdy towar podlegający należnościom przywozowym został usunięty spod dozoru celnego, na potrzeby art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT nie można zastosować art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego w celu ustalenia, czy opodatkowanie VAT może być oparte na powstaniu długu celnego na podstawie tego przepisu.

63 Z powyższych rozważań wynika, że na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, iż art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że jeżeli dług celny powstaje na mocy art. 203 kodeksu celnego i jeżeli ze względu na okoliczności sporu w postępowaniu głównym wykluczone jest, że dług ten skutkuje powstaniem zobowiązania w zakresie VAT, nie można zastosować art. 204 tego kodeksu jedynie w celu uzasadnienia zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania do zapłaty tego podatku.

W przedmiocie kosztów

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

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

1) **Artykuł 61 akapit pierwszy i art. 71 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2007/75/WE z dnia 20 grudnia 2007 r., należy interpretować w ten sposób, że odesłanie do „jedn[ej] z procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 156" owej dyrektywy, obejmuje wolne obszary celne.**

2) **Artykuł 71 ust. 1 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2007/75, należy interpretować w ten sposób, że usunięcie towaru spod dozoru celnego w wolnym obszarze celnym nie prowadzi do wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego, a podatek od wartości dodanej od przywozu nie staje się wymagalny, jeżeli towar ów nie wszedł do obrotu gospodarczego Unii Europejskiej, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.**

3) **Artykuł 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2007/75, należy interpretować w ten sposób, że jeżeli dług celny powstaje na mocy art. 203 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny, zmienionego rozporządzeniem Rady (WE) nr 1791/2006 z dnia 20 listopada 2006 r., i jeżeli ze względu na okoliczności sporu w postępowaniu głównym wykluczone jest, że dług ten skutkuje powstaniem zobowiązania w zakresie podatku od wartości dodanej, nie można zastosować art. 204 tego rozporządzenia jedynie w celu uzasadnienia zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania do zapłaty tego podatku.**

Podpisy