Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 2 czerwca 2016 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatek od wartości dodanej — Procedura składu celnego — Procedura tranzytu zewnętrznego — Powstanie długu celnego w następstwie niewykonania obowiązku — Wymagalność VAT

W sprawach połączonych C-226/14 i C-228/14

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Finanzgericht Hamburg (sąd ds. finansowych w Hamburgu, Niemcy) postanowieniami z dnia 18 lutego 2014 r., które wpłynęły do Trybunału w dniach, odpowiednio, 8 i 12 maja 2014 r., w postępowaniach:

Eurogate Distribution GmbH

przeciwko

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14),

oraz

DHL Hub Leipzig GmbH

przeciwko

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-228/14),

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, wiceprezes Trybunału, pełniący obowiązki prezesa pierwszej izby, F. Biltgen, A. Borg Barthet (sprawozdawca), M. Berger i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 listopada 2015 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Eurogate Distribution GmbH oraz DHL Hub Leipzig GmbH przez U. Schrömbgesa, Rechtsanwalt,

* Język postępowania: niemiecki.

— w imieniu Hauptzollamt Hamburg-Stadt przez J. Thalera, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Hauptzollamt Braunschweig przez F. Zimmerera, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa oraz K. Karavasili, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Owsiany-Hornung, M. Wasmeiera oraz A. Caeirosa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 stycznia 2016 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 204 i 236 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 (WE) nr 648/2005 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 kwietnia 2005 r. (Dz.U. 2005, L 117 s. 13) (zwanego dalej „kodeksem celnym"), art. 7, art. 10 ust. 3 akapit drugi i art. 17 ust. 2 lit. a) 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), zmienionej dyrektywą Rady 2004/66/WE z dnia 26 kwietnia 2004 r. (Dz.U. 2004, L 168 s. 35) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą"), oraz art. 30 i 61 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, zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wnioski te zostały przedstawione w ramach dwóch sporów pomiędzy, po pierwsze, Eurogate Distribution GmbH (zwaną dalej „Eurogate") a Hauptzollamt Hamburg-Stadt (głównym urzędem celnym w Hamburgu, Niemcy) oraz, po drugie, DHL Hub Leipzig GmbH (zwaną dalej „DHL-em") a Hauptzollamt Braunschweig (głównym urzędem celnym w Brunszwiku, Niemcy) w przedmiocie nałożonego na te przedsiębiorstwa obowiązku uiszczenia podatku od wartości dodanej (VAT) ze względu na powstanie długu celnego na podstawie art. 204 kodeksu celnego.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Okoliczności faktyczne w postępowaniu głównym miały miejsce w latach 2006 i 2011. W konsekwencji dyrektywami podlegającymi zastosowaniu są szósta dyrektywa w sprawie C-226/14 oraz dyrektywa VAT w sprawie C-228/14.

Szósta dyrektywa

4 Artykuł 2 szóstej dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

[…]

2) przywóz towarów”.

5 Artykuł 7 omawianej dyrektywy stanowi:

„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 po wprowadzeniu do Wspólnoty.

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 określonych w art. 16 ust. 1 pkt 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”.

6 Artykuł 10 ust. 3 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Z chwilą przywozu towarów ma miejsce zdarzenie podatkowe, a podatek staje się wymagalny [i powstaje obowiązek podatkowy]. W przypadku gdy towary z chwilą ich wprowadzenia na obszar Wspólnoty zostają objęte jedną z regulacji określonych w art. 7 ust. 3, zdarzenie podatkowe ma miejsce, a podatek staje się wymagalny jedynie wówczas, gdy towary przestają być objęte tymi regulacjami.

[…]”.

7 Artykuł 17 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, 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 [VAT] należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego od towarów przywożonych;

[…]”.

8 Zgodnie z art. 21 wskazanej dyrektywy:

„Zobowiązanymi do zapłaty podatku [VAT] są:

[…]

2. w przywozie: osoba lub osoby wskazane lub uznane za zobowiązane przez państwa członkowskie, do których towary są przywożone”.

Dyrektywa VAT

9 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[…]

d) przywóz towarów”.

10 Artykuł 9 ust. 1 owej dyrektywy stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

[…]”.

11 Artykuł 30 omawianej dyrektywy przewiduje:

„»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”.

12 Artykuł 60 dyrektywy VAT stanowi:

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

13 Artykuł 61 tej dyrektywy 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”.

14 Artykuł 70 rzeczonej dyrektywy stanowi:

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

15 Zgodnie z art. 71 ust. 1 tej samej dyrektywy:

„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”.

16 Artykuł 167 dyrektywy VAT przewiduje:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

17 Artykuł 168 owej dyrektywy 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 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 lub zapłaconego z tytułu importu towarów na terytorium tego państwa członkowskiego”.

18 Artykuł 201 omawianej dyrektywy przewiduje:

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

Kodeks celny

19 Artykuł 4 ust. 7 i 10 kodeksu celnego 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 krajów lub terytoriów niebędących częścią obszaru celnego Wspólnoty. W przypadkach o szczególnym znaczeniu gospodarczym określonych zgodnie z procedurą Komitetu, towarów uzyskanych z towarów umieszczonych pod procedurą zawieszającą nie uważa się za towary wspólnotowe;

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

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

[…]

10) Cła przywozowe

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

[…]”.

20 Zgodnie z art. 79 tego kodeksu:

„Dopuszczenie do swobodnego obrotu nadaje towarom niewspólnotowym status celny towarów wspólnotowych.

[…]”.

21 Artykuł 89 § 1 tego kodeksu przewiduje:

„Procedura 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”.

22 Artykuł 91 tego kodeksu 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, o którym mowa w ust. 1, odbywa się:

a) z zastosowaniem procedury zewnętrznego tranzytu wspólnotowego

[…]”.

23 Artykuł 92 omawianego kodeksu stanowi:

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

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

24 Zgodnie z art. 96 wspomnianego kodeksu:

„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”.

25 Artykuł 98 ust. 1 tego kodeksu stanowi:

„Procedura 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;

[…]”.

26 Artykuł 105 kodeksu celnego stanowi:

„Wyznaczona 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.

[…]”.

27 Artykuł 204 tego kodeksu 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".

28 Zgodnie z art. 236 wspomnianego kodeksu:

„1. Należności celne przywozowe lub wywozowe podlegają zwrotowi, gdy okaże się, że w chwili uiszczenia kwota tych należności nie była prawnie należna lub że kwota ta została zaksięgowana niezgodnie z art. 220 ust. 2.

Należności celne przywozowe lub wywozowe podlegają zwrotowi [umorzeniu], gdy okaże się, że w chwili uiszczenia kwota tych należności nie była prawnie należna lub że kwota ta została zaksięgowana niezgodnie z art. 220 ust. 2.

Należności nie podlegają zwrotowi ani umorzeniu, w przypadku gdy fakty, które doprowadziły do zapłacenia lub zaksięgowania kwoty prawnie nienależnej, są wynikiem świadomego działania [oszustwa] osoby zainteresowanej.

2. Należności celne przywozowe lub wywozowe są zwracane lub umarzane po złożeniu wniosku przed upływem trzech lat, licząc od dnia powiadomienia dłużnika o tych należnościach. Wniosek należy złożyć we właściwym urzędzie celnym.

Termin ten może zostać przedłużony, jeżeli osoba zainteresowana udowodni, iż ze względu na nieprzewidziane okoliczności lub działanie siły wyższej nie mogła złożyć wniosku w terminie.

Organy celne dokonują zwrotu lub umorzenia z urzędu, gdy same przed upływem tego terminu stwierdzą, że zaistniała jedna z okoliczności określonych w ust. 1 akapit pierwszy i drugi".

Rozporządzenie wykonawcze

29 Artykuł 866 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady nr 2913/92 (Dz.U. 1993, L 253, s. 1, zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym") stanowi:

„Bez 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 [celnego] 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".

Prawo niemieckie

30 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 „UStG"), 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).

[…]".

31 Paragraf 5 UStG stanowi:

„[…]

(2) Federalny minister finansów może ustanowić wykluczenie lub obniżenie podatku w drodze rozporządzenia […]:

[…]

5. w przypadku towarów, które są przywożone jedynie tymczasowo w celu ich ponownego wywozu w ramach procedury dozoru celnego;

[…]

(3) Federalny minister finansów może ustanowić w drodze rozporządzenia zwrot lub umorzenie w części lub w całości podatku obrotowego w przywozie, stosując analogicznie warunki aktów prawnych Rady lub Komisji Wspólnot Europejskich dotyczące zwrotu lub umorzenia należności celnych w przywozie.

[…]".

32 Paragraf 13 UStG stanowi:

„(1) Podatek powstaje:

1. W odniesieniu do dostaw i innych świadczeń […]:

[…]

(2) w stosunku do podatku obrotowego w przywozie obowiązuje § 21 ust. 2.

[…]".

33 Paragraf 15 ust. 1 UStG stanowi:

„Przedsiębiorca może odliczyć następujące kwoty podatku naliczonego:

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.

[…]”.

34 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.

[…]”.

35 Paragraf 1 ust. 2 Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (federalnego rozporządzenia w sprawie zwolnienia z podatku obrotowego w przywozie) z dnia 11 sierpnia 1992 r. (BGBl. 1992 I, s. 1526), w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (BGBl. 2004 I, s. 21), stanowi:

„Z zastrzeżeniem art. 11, z podatku obrotowego w przywozie zwolniony jest tymczasowy przywóz towarów, które:

1. na podstawie art. 137–144 kodeksu celnego mogą być przywożone za zwolnieniem z należności celnych przywozowych wskazanych w art. 4 pkt 10 kodeksu celnego […];

[…]

w zastosowaniu w drodze analogii wskazanych rozporządzeń oraz ich przepisów wykonawczych, z wyjątkiem przepisów dotyczących tymczasowego stosowania w przypadku częściowego zwolnienia z należności celnych przywozowych w rozumieniu art. 4 pkt 10 kodeksu celnego”.

Postępowania główne i pytania prejudycjalne

Sprawa C-226/14

36 Eurogate posiada od 2006 r. pozwolenie na zarządzanie prywatnym składem celnym. Ewidencja towarowa dotycząca tego składu celnego prowadzona jest za pomocą programu informatycznego.

37 Jako podmiot prowadzący składy celny Eurogate wprowadziła do niego towary niewspólnotowe pochodzące od jej klientów w celu ich powrotnego wywozu poza obszar Unii Europejskiej. Wraz z wyprowadzeniem spornych towarów ze składu celnego wypełnione zostały zgłoszenia celne dla ich powrotnego wywozu.

38 Przy okazji kontroli celnej w dniu 31 stycznia 2007 r. stwierdzono jednak, że wyprowadzenie spornych towarów zostało wpisane w ewidencji towarowej dopiero po upływie okresu od 11 do 126 dni, czyli zbyt późno, stosownie do art. 105 akapit pierwszy kodeksu celnego w związku z art. 529 ust. 1 i z art. 530 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego.

39 W decyzji z dnia 1 lipca 2008 r. główny urząd celny w Hamburgu zażądał uiszczenia należności celnych oraz podatku VAT w przywozie za towary wpisane do ewidencji towarowej z opóźnieniem. Eurogate odwołała się od tej decyzji.

40 Po umorzeniu części tych należności celnych decyzją z dnia 11 sierpnia 2009 r. główny urząd celny w Hamburgu w decyzji z dnia 8 grudnia 2009 r. w odniesieniu do pozostałej części należności oddalił jako bezzasadne odwołanie Eurogate ze względu na to, że spóźnione wpisy w ewidencji towarowej należało uważać za naruszenie obowiązków spoczywających na Eurogate w ramach procedury składu celnego i że w konsekwencji uchybienia te doprowadziły do powstania długu celnego zgodnie z art. 204 ust. 1 kodeksu celnego.

41 Eurogate wniosła zatem skargę do Finanzgericht Hamburg (sądu ds. finansowych w Hamburgu, Niemcy) w celu uzyskania stwierdzenia nieważności decyzji z dnia 1 lipca 2008 r., zmienionej decyzją z dnia 11 sierpnia 2009 r. i potwierdzonej decyzją z dnia 8 grudnia 2009 r., podnosząc w szczególności, że spóźnione wpisy w ewidencji towarowej dotyczące wyprowadzenia ze składu celnego nie stanowiły naruszenia jej obowiązków w rozumieniu art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego, ponieważ tenże obowiązek wpisu, wynikający z art. 105 kodeksu celnego w związku z art. 530 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego, należy wykonać dopiero po zakończeniu procedury składu celnego.

42 Kwestia określenia należności celnych została przedstawiona Trybunałowi w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 6 września 2012 r., Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533).

43 W pkt 35 owego wyroku Trybunał orzekł, że art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego 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.

44 W zakresie dotyczącym podatku VAT w przywozie Eurogate kwestionuje decyzję w sprawie ustalenia należności w zakresie tego podatku ze względu na to, że niezależnie od powstania długu celnego warunki poboru podatku VAT w przywozie nie zostały spełnione, jako że towar, o którym mowa, nie został wprowadzony do obiegu gospodarczego Unii.

45 Główny urząd celny w Hamburgu odpowiedział na tę argumentację w ten sposób, że powstanie długu celnego skutkuje również powstaniem długu w zakresie podatku VAT w przywozie, jako że ustawodawstwo krajowe w dziedzinie podatku obrotowego i regulacje Unii w dziedzinie podatku VAT odsyłają do prawa celnego.

46 W tym względzie sąd krajowy przypomniał, że uzasadnienie to odpowiada orzecznictwu sądów niemieckich, w związku z czym skarga powinna zostać w tym względzie oddalona, jako że nie została spełniona żadna z przesłanek zwolnienia z podatku w przywozie wskazanych w art. 5 UStG i w art. 1 ust. 2 federalnego rozporządzenia w sprawie zwolnienia z podatku obrotowego w przywozie, w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym.

47 Jednakże sąd odsyłający ma wątpliwość, czy podatek VAT w przywozie jest koniecznie należny w przypadku powstania długu celnego w przywozie na podstawie art. 204 kodeksu celnego oraz czy prowadzący skład celny taki jak skarżący w postępowaniu głównym może być w danym przypadku osobą zobowiązaną do zapłaty podatku VAT.

48 W tych okolicznościach Finanzgericht Hamburg (sąd ds. finansowych w Hamburgu) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy jest sprzeczne z przepisami szóstej dyrektywy 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?

W wypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej:

2) Czy przepisy szóstej dyrektywy 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 szóstej dyrektywy 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) szóstej dyrektywy?”.

Sprawa C-228/14

49 W dniu 5 stycznia 2011 r. wszczęto procedurę tranzytu zewnętrznego T 1 w odniesieniu do towarów niewspólnotowych. Po wszczęciu postępowania towary powinny były zostać przetransponowane w określonym terminie, najpóźniej do dnia 12 stycznia 2011 r., do Makau (Chiny) za pośrednictwem urzędu celnego na lotnisku w Hanowerze (Niemcy) lub na lotnisku w Lipsku (Niemcy). DHL, który jest przedsiębiorcą transportowym w rozumieniu art. 96 ust. 2 kodeksu celnego, zaniechał przedstawienia towaru urzędowi celnemu na lotnisku w Lipsku przed jego wysłaniem do Makau.

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

51 W dniu 8 sierpnia 2011 r. główny urząd celny w Brunszwiku skierował do DHL, na podstawie art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego, decyzję w sprawie ustalenia należności w zakresie podatku VAT w przywozie w wysokości 6002,01 EUR. Nie zostało wniesione żadne odwołanie.

52 W dniu 29 lutego 2012 r. DHL wniósł na podstawie art. 236 kodeksu celnego o zwrot podatku VAT w przywozie uiszczonego w następstwie tej decyzji w sprawie ustalenia należności.

53 Decyzjami z dnia 28 marca i 5 lipca 2012 r. główny urząd celny w Brunszwiku oddalił wniosek o zwrot należności celnych w przywozie i odwołanie DHL-u.

54 DHL wniósł skargę do Finanzgericht Hamburg (sądu ds. finansowych w Hamburgu), podnosząc, że podatek VAT nie może być w żadnym razie pobrany od towarów znajdujących się w tranzycie, które nie zostały wprowadzone do niemieckiego obiegu gospodarczego.

55 W tych okolicznościach Finanzgericht Hamburg (sąd ds. finansowych w Hamburgu) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy podatek VAT w przywozie od towarów, które jako towary niewspólnotowe pod dozorem celnym były przedmiotem powrotnego wywozu, za które jednak powstał dług celny w wyniku naruszenia obowiązku przewidzianego w art. 204 kodeksu celnego – tutaj: brak terminowego zakończenia procedury zewnętrznego tranzytu wspólnotowego poprzez przedstawienie towarów we właściwym urzędzie celnym przed przemieszczeniem do kraju trzeciego – uważa się za nienależny prawnie w rozumieniu art. 236 ust. 1 kodeksu celnego w związku z przepisami dyrektywy VAT, w każdym razie wtedy, gdy osoba uznana za zobowiązaną do zapłaty podatku jest osobą, na której spoczywał naruszony obowiązek, chociaż nie była ona uprawniona do rozporządzania tymi towarami?”.

56 Na mocy postanowienia prezesa Trybunału z dnia 14 października 2014 r. sprawy C-226/14 i C-228/14 zostały połączone do celów procedury pisemnej i ustnej, jak również do celów wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego w sprawie C-226/14

57 Poprzez pytanie pierwsze w sprawie C-226/14 sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 7 ust. 3 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT od towarów ponownie wywiezionych jako towarów niewspólnotowych jest należny w przypadku, gdy dług celny powstaje wyłącznie na podstawie art. 204 kodeksu celnego.

58 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy podatkowi VAT podlega przywóz towarów oraz dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.

59 W pierwszej kolejności należy zbadać, czy towary takie jak te, których dotyczy postępowanie główne, były przedmiotem przywozu w rozumieniu art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy.

60 Zgodnie z art. 7 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy „przywóz towaru” oznacza wprowadzenie do Unii towaru, który nie spełnia warunków określonych w art. 23 WE i 24 WE.

61 Artykuł 7 ust. 3 szóstej dyrektywy precyzuje, że w wypadku gdy towar taki zostaje po jego wprowadzeniu do Unii objęty jednym z uregulowań określonych w art. 16 ust. 1 pkt B lit. a), b), c) i d) tej dyrektywy, miejscem przywozu takiego towaru jest państwo członkowskie, na którego terytorium towar ten przestaje podlegać takim regulacjom.

62 W niniejszej sprawie towary sporne w postępowaniu głównym, pochodzące z kraju trzeciego, zostały objęte procedurą składu celnego państwa członkowskiego przed ponownym wywozem poza obszar celny.

63 W konsekwencji towary te, po ich wprowadzeniu do Unii, do dnia ich ponownego wywozu zostały objęte jedną z procedur wskazanych w art. 16 ust. 1 pkt B lit. c) szóstej dyrektywy.

64 Należy przypomnieć, że Trybunał orzekł w pkt 35 wyroku z dnia 6 września 2012 r., Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533), że w przypadku towaru niewspólnotowego niewykonanie obowiązku polegającego na wpisaniu opuszczenia przez towar składu celnego w ewidencji towarowej przewidzianej w tym celu najpóźniej w chwili wyprowadzenia wspomnianego towaru ze składu celnego prowadzi do powstania długu celnego za ten towar na podstawie art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego, nawet jeżeli rzeczony towar był przedmiotem powrotnego wywozu.

65 Jednakże w sprawie w postępowaniu głównym jest bezsporne, że brak wykonania owego obowiązku został stwierdzony po ponownym wywozie omawianych towarów. W związku z tym owe towary były objęte procedurą składu celnego do dnia ich powrotnego wywozu i nie zostało zakwestionowane, że nie istniało jakiekolwiek ryzyko ich wprowadzenia do obiegu gospodarczego Unii. Jak bowiem wskazał rzecznik generalny w pkt 97 opinii, do długu celnego może dodatkowo dojść należność podatku 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 obowiązku zapłaty podatku VAT.

66 Jako że w dniu ponownego wywozu sporne towary nie przestały jeszcze podlegać owej procedurze, mimo iż znajdowały się fizycznie na obszarze Unii, nie można uznać, by były one przedmiotem „przywozu" w rozumieniu art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2012 r., Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, pkt 46).

67 W konsekwencji przy braku przywozu w okresie, kiedy miały miejsce okoliczności faktyczne sporu przed sądem odsyłającym, sporne towary nie podlegały podatkowi VAT na mocy art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy (wyrok z dnia 8 listopada 2012 r., Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, pkt 48).

68 Jak słusznie wskazała Komisja Europejska, wyrok z dnia 15 maja 2014 r., X (C-480/12, EU:C:2014:329), nie może podważyć tej odpowiedzi. W sprawie, w której zapadł ów wyrok, zastosowano art. 866 rozporządzenia wykonawczego, który przewiduje, że w sytuacji gdy dług celny w przywozie powstał na mocy w szczególności art. 203 lub 204 kodeksu celnego, a należności celne przywozowe zostały uiszczone, towar, o którym mowa, jest uznawany za towar wspólnotowy bez konieczności zgłoszenia do swobodnego obrotu.

69 Jak wskazał rzecznik generalny w pkt 84 opinii, zakres stosowania owego art. 866 ogranicza się do towarów, które znajdują się na obszarze celnym Unii, z wyjątkiem towarów, które zostały ponownie wywiezione. Z pkt 65 niniejszego wyroku wynika, że towary rozpatrywane w postępowaniu głównym opuściły już obszar celny Unii i w związku z tym nie mogły być fizycznie wprowadzone do jego obiegu gospodarczego.

70 W konsekwencji, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 86 i 87 opinii, art. 866 rozporządzenia wykonawczego nie mógł mieć zastosowania w postępowaniu głównym, ponieważ dług celny związany z towarami rozpatrywanymi w postępowaniu głównym, objętymi nieprzerwanie procedurą zawieszenia, powstał dopiero po ich ponownym wywozie. Owe towary przestały bowiem podlegać procedurze składu celnego jedynie ze względu na ich ponowny wywóz, w związku z czym żaden przywóz nie miał miejsca.

71 Mając na uwadze powyższe rozważania, na pytanie pierwsze w sprawie C-226/14 należy udzielić odpowiedzi, że art. 7 ust. 3 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT od towarów ponownie wywiezionych jako towarów niewspólnotowych nie jest należny, gdy owe towary w dalszym ciągu podlegają procedurom celnym przewidzianym w tym przepisie w dniu ich ponownego wywozu, ale przestają im podlegać ze względu na ów ponowny wywóz, i to również wówczas, gdy dług celny powstał wyłącznie na podstawie art. 204 kodeksu celnego.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego w sprawie C-226/14

72 Uwzględniając odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze w sprawie C-226/14 brak jest konieczności udzielenia odpowiedzi na pytania drugie i trzecie w tej sprawie.

W przedmiocie pytania w sprawie C-228/14

73 Poprzez pytanie przedłożone w sprawie C-228/14 sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 236 ust. 1 kodeksu celnego w połączeniu z przepisami dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT w przywozie od towarów ponownie wywiezionych jako towary niewspólnotowe pod dozorem celnym, za które jednak powstał dług celny w wyniku naruszenia obowiązku przewidzianego w art. 204 kodeksu celnego, uważa się za nienależny prawnie, gdy osoba uznana za zobowiązaną do zapłaty podatku jest osobą, na której spoczywał naruszony obowiązek, chociaż nie była ona uprawniona do rozporządzania towarami.

74 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że w sprawie C-228/14 dyrektywą podlegającą zastosowaniu jest dyrektywa VAT. Jednakże, biorąc pod uwagę, że przepisy tej dyrektywy mające zastosowanie do omawianej sprawy odpowiadają artykułom szóstej dyrektywy mającym zastosowanie w sprawie C-226/14, należy odesłać mutatis mutandis do analizy Trybunału dokonanej w pkt 58–61 niniejszego wyroku celem dokonania w pierwszej kolejności weryfikacji, czy podatek VAT jest rzeczywiście wymagalny.

75 W tym względzie towary sporne w postępowaniu głównym, pochodzące z kraju trzeciego, zostały objęte procedurą tranzytu zewnętrznego przed ponownym wywozem poza obszar celny.

76 W konsekwencji towary te po ich wprowadzeniu do Unii zostały objęte jedną z procedur wskazanych w art. 61 akapit pierwszy dyrektywy VAT.

77 Z postanowienia odsyłającego wynika, że brak wykonania obowiązku zakończenia procedury zewnętrznego tranzytu wspólnotowego poprzez przedstawienie towarów rozpatrywanych w postępowaniu głównym we właściwym urzędzie celnym przed ich przed przemieszczeniem do kraju trzeciego skutkował powstaniem długu celnego na podstawie art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego, co nie zostało zakwestionowane przez strony postępowania głównego. Należy jednak stwierdzić, że owe towary, które zostały ponownie wywiezione bez wprowadzenia do obrotu gospodarczego Unii, pozostały wobec tego w ramach procedury tranzytu zewnętrznego do chwili ich ponownego wywozu.

78 Jako że w dniu ponownego wywozu sporne towary nie przestały jeszcze podlegać owej procedurze, mimo iż znajdowały się fizycznie na obszarze Unii, nie można uznać, by były one przedmiotem „przywozu" w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2012 r., Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, pkt 46).

79 W konsekwencji przy braku przywozu w okresie, kiedy miały miejsce okoliczności faktyczne sporu przed sądem odsyłającym, sporne towary nie podlegały podatkowi VAT na mocy art. 2 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT (wyrok z dnia 8 listopada 2012 r., Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, pkt 48).

80 Z powyższego wynika, że nie miało miejsca zdarzenie powodujące powstanie obowiązku zapłaty podatku VAT, a mianowicie przywóz zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT, w związku z czym brak jest konieczności udzielenia odpowiedzi na pytanie o tożsamość osoby zobowiązanej do zapłaty podatku.

81 Ponadto Trybunał orzekł już, że art. 4 pkt 10 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że należności celne przywozowe nie zawierają podatku VAT należnego z tytułu przywozu towarów (wyrok z dnia 29 lipca 2010 r., Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, pkt 47).

82 W konsekwencji art. 236 ust. 1 kodeksu celnego, który przewiduje zwrot należności celnych przywozowych, gdy okaże się, że w chwili uiszczenia kwota tych należności nie była prawnie należna, nie może obejmować zwrotu podatku VAT.

83 Mając na uwadze powyższe rozważania, na pytanie przedłożone w sprawie C-228/14 należy udzielić odpowiedzi, że art. 236 ust. 1 kodeksu celnego w związku z przepisami dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji tego rodzaju jak ta w postępowaniu głównym, zważywszy, że podatek VAT od towarów ponownie wywiezionych jako towarów niewspólnotowych nie jest należny, gdy owe towary w dalszym ciągu podlegają procedurom celnym przewidzianym w art. 61 dyrektywy VAT, również wówczas, gdy dług celny powstał wyłącznie na podstawie art. 204 kodeksu celnego, brak jest osoby zobowiązanej do zapłaty podatku VAT. Artykuł 236 owego kodeksu należy interpretować w ten sposób, że nie może on mieć zastosowania w sytuacjach dotyczących zwrotu podatku VAT.

W przedmiocie kosztów

84 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 7 ust. 3 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, zmienionej dyrektywą Rady 2004/66/WE z dnia 26 kwietnia 2004 r., należy interpretować w ten sposób, że podatek od wartości dodanej od towarów ponownie wywiezionych jako towarów niewspólnotowych nie jest należny, gdy owe towary w dalszym ciągu podlegają procedurom celnym przewidzianym w tym przepisie w dniu ich ponownego wywozu, ale przestają im podlegać ze względu na ów ponowny wywóz, i to również wówczas, gdy dług celny powstał wyłącznie na podstawie art. 204 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny, zmienionego rozporządzeniem (WE) nr 648/2005 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 kwietnia 2005 r.**

2) **Artykuł 236 ust. 1 rozporządzenia nr 2913/92, zmienionego rozporządzeniem nr 648/2005, w związku z przepisami dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji tego rodzaju jak ta w postępowaniu głównym, uwzględniając, że podatek od wartości dodanej od towarów ponownie wywiezionych jako towarów niewspólnotowych nie jest należny, gdy owe towary w dalszym ciągu podlegają procedurom celnym przewidzianym w art. 61 tej dyrektywy, również wówczas, gdy dług celny powstał wyłącznie na podstawie art. 204 rozporządzenia nr 2913/92, zmienionego rozporządzeniem nr 648/2005, brak jest osoby zobowiązanej do zapłaty podatku od wartości dodanej. Artykuł 236 owego rozporządzenia należy interpretować w ten sposób, że nie może on mieć zastosowania w sytuacjach dotyczących zwrotu podatku od wartości dodanej.**

Podpisy