Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZA-BORDONY
przedstawiona w dniu 27 lutego 2019 r.[1]

Sprawa C-26/18

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung
przeciwko
Hauptzollamt Frankfurt am Main

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hessisches Finanzgericht (sąd finansowy w Hesji, Niemcy)]

Pytanie prejudycjalne – Dług celny – Rozporządzenie (EWG) nr 2913/92 – Wspólny systemu podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Zakres zastosowania – Pojęcie importu – Wymóg wprowadzenia towaru do obrotu w Unii – Domniemanie

1. W wyrokach wydanych w sprawach Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig[2] oraz Wallenborn Transports[3] Trybunał Sprawiedliwości udzielił odpowiedzi na pytania prejudycjalne przedstawione mu przez Finanzgericht Hamburg i Hessisches Finanzgericht (sądy finansowe w Hamburgu i Hesji, Niemcy) dotyczące możliwości jednoczesnego rozliczenia VAT z tytułu importu i długu celnego, jeżeli w przypadku danej transakcji nie zostały spełnione przesłanki wskazane w przepisach celnych.

2. W opinii przedstawionej w pierwszej z tych dwóch spraw[4] podkreśliłem, że nie jest to możliwość tak automatyczna, jak można by wywnioskować na podstawie wstępnej lektury wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 maja 2014 r. w sprawie X[5]. Stwierdziłem, że powstanie długu celnego nie musi koniecznie wiązać się z powstaniem VAT należnego z tytułu importu. Trybunał Sprawiedliwości przyjął tę tezę w dwóch przywołanych wyrokach.

3. Hessisches Finanzgericht (sąd finansowy w Hesji) przedstawił nowe pytanie prejudycjalne w przedmiocie dwoistości tych rozliczeń. A dokładnie, uważa on, że dostrzegł w tych dwóch wyrokach pewną sprzeczność w odniesieniu do przesłanek wymaganych przez Trybunał Sprawiedliwości dla ustalenia, czy towar został wprowadzony do obrotu w Unii. To właśnie jest kluczowy element pozwalający rozstrzygnąć, czy ma miejsce łączne powstanie długu celnego i długu z tytułu VAT.

1 Język oryginału: hiszpański.

2 Wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:405, zwany dalej „wyrokiem w sprawie Eurogate Distribution”.

3 Wyrok z dnia 1 czerwca 2017 r., C-571/15, EU:C:2017:417, zwany dalej „wyrokiem w sprawie Wallenborn Transports”.

4 Sprawy C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:1.

5 Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329.

I. Ramy prawne

A. Prawo Unii

1. Wspólnotowy kodeks celny[6]

4. Zgodnie z art. 202:

„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.

[…]”.

5. Treść art. 203 stanowi:

„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.

[…]”.

6. Artykuł 204 wskazuje:

„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.

6 Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 4, s. 307), zwany dalej „WKC”.

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.

[…]".

2. Dyrektywa 2006/112/WE[7]

7. Zgodnie z treścią art. 2 ust. 1 lit. d) opodatkowaniu VAT podlega „import towarów".

8. Artykuł 30 stanowi:

„»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".

9. Zgodnie z art. 60:

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

10. Artykuł 61 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".

11. Stosownie do art. 71:

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

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

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 opłat, o których mowa w ust. 1 akapit drugi, państwa członkowskie stosują w odniesieniu do zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego oraz wymagalności podatku obowiązujące przepisy celne".

12. Zgodnie z treścią art. 156 ust. 1 lit. a) państwa członkowskie mogą wyłączyć, między innymi, „dostawy towarów przeznaczonych do zgłoszenia organom celnym i, w stosownym przypadku, umieszczenia w miejscu tymczasowego składowania".

B. Prawo krajowe. Umsatzsteuergesetz (ustawa o podatku obrotowym)[8]

13. Stosownie do § 1:

„(1) Opodatkowaniu podlegają następujące transakcje:

1. dostawy i inne świadczenia dokonywane odpłatnie na terytorium Niemiec przez przedsiębiorstwo w ramach jego działalności.

[…]

4. import towarów do Niemiec […] (podatek obrotowy z tytułu importu);

[…]".

14. Zgodnie z § 13 treść § 21 ust. 2 UStG ma zastosowanie do podatku obrotowego z tytułu importu.

15. Treść § 21 ust. 2 stanowi:

„[p]rzepisy celne stosuje się odpowiednio do podatku obrotowego z tytułu importu […]".

II. Okoliczności faktyczne i pytanie prejudycjalne

16. Pismem z dnia 23 października 2008 r. urząd celny w porcie lotniczym w Atenach poinformował Hauptzollamt Frankfurt am Main (główny urząd celny we Frankfurcie nad Menem; zwany dalej „urzędem celnym"), że w styczniu 2008 r. zaistniały w przypadku 18 przesyłek nadanych przez Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (zwany dalej „FedEx") nieprawidłowości w ramach procedury tranzytu wspólnotowego drogą lotniczą. Dochodzenie wykazało, że chodziło o towary pochodzące z Izraela, Meksyku i Stanów Zjednoczonych przeznaczone dla odbiorców w Grecji.

17. Urząd celny wydał w dniach 30 listopada i 1 grudnia 2010 r. łącznie pięć decyzji skierowanych do FedEx, w których zażądał, w szczególności, zapłaty VAT z tytułu importu od wspomnianych przesyłek.

18. Zdaniem urzędu celnego,

8 Ustawa z dnia 21 lutego 2005 r. (BGBl. 2005 I, s. 386), w wersji obowiązującej w okolicznościach faktycznych sporu, zwana dalej „UStG".

– w przypadku 14 przesyłek dokonano naruszenia art. 40 WKC (przedstawienie organom celnym) i tym samym towary zostały wprowadzone na obszar celny Unii nielegalnie, skutkując powstaniem długu celnego (art. 202 WKC). W odniesieniu do VAT z tytułu importu urząd celny powołał się na § 21 ust. 2 UStG;

– pozostałe 4 przesyłki zostały usunięte ze składu bez zezwolenia, wskutek czego zgodnie z art. 203 WKC powstał dług celny.

19. FedEx zapłacił VAT z tytułu importu wynikający z otrzymanych decyzji. Jednakże w listopadzie 2011 r. złożył wniosek o jego zwrot podnosząc, w szczególności, że jego podwójne pobranie było sprzeczne z prawem Unii.

20. Urząd celny oddalił wniosek o zwrot VAT. Oddalona została również większość roszczeń FedEx, który wniósł skargę do Hessisches Finanzgericht (sądu finansowego w Hesji).

21. Zdaniem tego sądu spór dotyczy towarów, które przybyły do Unii w pierwszej kolejności drogą powietrzną na terytorium Republiki Federalnej Niemiec, a następnie zostały przetransportowane z tego samego portu lotniczego innym samolotem do Grecji. Należy wyjaśnić, czy powstaje w Niemczech obowiązek zapłaty VAT z tytułu importu, jeżeli wprowadzenie towarów na terytorium Unii zostało dokonane z naruszeniem przepisów celnych lub jeżeli wprawdzie takie naruszenie nie miało miejsca, lecz ich późniejszy transport do Grecji został dokonany z pominięciem procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego.

22. W związku z powyższym Hessisches Finanzgericht (sąd finansowy w Hesji) przedstawił następujące pytania prejudycjalne:

„Pytanie pierwsze:

Czy import w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. d) i art. 30 dyrektywy Rady 2006/112 […] wymaga, aby towar wprowadzony na terytorium Unii wszedł do obrotu w Unii, czy wystarczy samo ryzyko, że wprowadzony towar wejdzie do obrotu w Unii?

Jeżeli import wymaga wejścia towaru do obrotu w Unii:

Pytanie drugie:

Czy wejście towaru wprowadzonego na terytorium Unii do obrotu w Unii ma miejsce już wtedy, gdy towar z naruszeniem przepisów prawa celnego nie zostaje objęty sytuacją, o której mowa w art. 61 ust. 1 dyrektywy lub, mimo że początkowo został objęty taką sytuacją, przestał jednak później podlegać tej sytuacji z powodu postępowania sprzecznego z prawem celnym, bądź w przypadku postępowania sprzecznego z prawem celnym wejście do obrotu w Unii wymaga, aby można było przyjąć, że wskutek tego postępowania sprzecznego z prawem celnym towar wszedł do obrotu w Unii na obszarze podatkowym państwa członkowskiego, w którym takie niezgodne z prawem postępowanie miało miejsce, i mógł podlegać konsumpcji lub użyciu?”.

III. Postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości i stanowiska stron

23. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału Sprawiedliwości w dniu 16 stycznia 2018 r.

24. Uwagi na piśmie złożyły FedEx, rządy grecki oraz Komisja. Wszyscy oni, a także pełnomocnik urzędu celnego, wzięli udział w rozprawie, która odbyła się w dniu 5 grudnia 2018 r.

25. FedEx podnosi, że po dostarczeniu do Aten towary zostały wprowadzone do obrotu i przeznaczone do konsumpcji, a także naliczono grecki VAT z tytułu importu. Jego zdaniem z wyroku w sprawie Wallenborn Transports wynika, iż aby obok długu celnego pobrać należny VAT, nie wystarcza zwykłe ryzyko, że wskutek bezprawnego zachowania, które doprowadziło do powstania długu celnego, towary mogły zostać wprowadzone do obrotu w Unii, ponieważ do sądu krajowego należy ustalenie, że wprowadzenie to nie miało miejsca.

26. Zdaniem FedEx w przypadku powstania długu celnego na podstawie art. 202 ust. 1 lub art. 203 ust. 1 WKC należy jeszcze zbadać, czy miał miejsce import w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112. Nie wystarczy, że towar został przywieziony do Unii, bowiem musi on jeszcze zostać wprowadzony do obrotu lub musi on przestać podlegać jednej z procedur przewidzianych w art. 61 i art. 71 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy.

27. W rezultacie, zdaniem FedEx, na przedstawione pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć w ten sposób, że import zakłada, iż towar przybywający na terytorium Unii zostaje wprowadzony do obrotu w Unii, oraz że w przypadku naruszenia przepisów celnych można domniemywać, iż towar został wprowadzony do obrotu na obszarze podatkowym tego państwa członkowskiego, w którym dokonano naruszenia.

28. Urząd celny utrzymuje, że wprowadzenie towarów do obrotu w Unii nastąpiło w Niemczech, ponieważ w tym państwie członkowskim dokonano naruszenia przepisów celnych. Zatem VAT był należny w Niemczech, a nie w Grecji.

29. Rząd grecki proponuje, aby udzielić odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne w ten sposób, że import zostaje dokonany nie tylko poprzez wprowadzenie towaru do obrotu w Unii, lecz również wówczas, gdy występuje ryzyko dokonania tego wprowadzenia. Nie ma zatem potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

30. Komisja wskazuje, iż towary będące przedmiotem postępowania zostały wprowadzone do obrotu w Unii prawdopodobnie w Grecji, co oznacza, że powstał VAT należny z tytułu importu. Wątpliwość dotyczy jedynie miejsca i daty powstania VAT należnego z tytułu importu.

31. Komisja dodaje, że dług celny powstał w Niemczech albo dlatego, że towary zostały tam przywiezione niezgodnie z prawem, albo dlatego, że w tym państwie członkowskim towary zostały usunięte spod dozoru celnego. Każda z tych dwóch okoliczności prowadziłaby do powstania VAT należnego z tytułu importu, aczkolwiek jedynie wówczas, gdyby można było przyjąć, że towary zostały wprowadzone do obrotu w Unii, nie wystarczy bowiem w tym celu jedynie ryzyko dokonania tego wprowadzenia.

32. W odniesieniu do pytania drugiego Komisja wskazuje, że to sąd odsyłający powinien zbadać, czy uzasadnione jest przyjęcie domniemania, że naruszenie przepisów celnych spowodowało powstanie, oprócz długu celnego, VAT należnego z tytułu importu wskutek wprowadzenia towarów do obrotu w Unii.

33. Zdaniem Komisji, jeżeli sąd odsyłający potwierdzi, że towary opuściły Niemcy do innego państwa członkowskiego, w którym zostały dostarczone adresatom, należy uznać, że zostały wprowadzone do obrotu w Unii. Jeżeli znalazły się one w Niemczech wskutek naruszenia przepisów celnych, w tym państwie członkowskim powstał VAT należny z tytułu importu. Komisja uważa jednak, iż ta okoliczność nie zmienia faktu, że VAT powinien być uiszczony tylko jeden raz, a jego koszt musi ponieść ostateczny konsument, co zostało zapewnione w różnych hipotezach przedstawionych przez nią w odniesieniu do tego przypadku.

34. Komisja proponuje zatem, aby odpowiedź na pytanie drugie brzmiała w ten sposób, że wprowadzenie towaru do obrotu w Unii może nastąpić w miejscu i w chwili, kiedy towar nie został objęty żadną procedurą celną lub przestał być nią objęty.

IV. Analiza

A. W przedmiocie (częściowej) dopuszczalności

35. Sąd odsyłający opiera się na wykładni dyrektywy 2006/112, zgodnie z którą „import towarów" podlegający VAT ma miejsce, jeżeli towar został wprowadzony na terytorium Unii bez objęcia go żadną z procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 61 ust. 1 dyrektywy, lub jeżeli podlegał im wcześniej, lecz przestał podlegać tym procedurom lub sytuacjom.

36. Jednakże sąd odsyłający dodaje, że biorąc pod uwagę cel VAT, a przede wszystkim niektóre uwagi Trybunału Sprawiedliwości zawarte w niedawnych wyrokach [9], należy wątpić, czy wprowadzenie towaru na tych warunkach można rozumieć jako „import". W tym celu może być konieczne, aby towar został rzeczywiście wprowadzony do obrotu w Unii, zatem nie wystarczy zwykłe ryzyko takiego wprowadzenia.

37. Zgodnie z informacjami zawartymi w postanowieniu odsyłającym zagadnieniem spornym w postępowaniu głównym jest to, czy towary, które zostały sprowadzone do Unii drogą lotniczą na terytorium Republiki Federalnej Niemiec w tym celu, aby – bez opuszczania portu lotniczego we Frankfurcie nad Menem – zostać następnie przewiezione w ten sam sposób do Grecji, podlegają VAT z tytułu importu, jeżeli zachodzą dwie następujące okoliczności:

– naruszone zostały w Niemczech przepisy celne lub

– towary zostały przewiezione do Grecji z pominięciem procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego przewidzianej przez przepisy celne [10].

38. Na tej podstawie sąd odsyłający zwraca się o wyjaśnienie: a) czy chwila i miejsce, w których powstaje VAT należny z tytułu importu, są uzależnione od wprowadzenia towarów do obrotu w Unii oraz b) czy wystarczające jest jedynie ryzyko, że takie wprowadzenie mogło mieć miejsce.

39. Jednakże Hessisches Finanzgericht (sąd finansowy w Hesji, Niemcy) stwierdza w postanowieniu odsyłającym, że towary te nigdy nie zostały wprowadzone do niemieckiego obszaru podatkowego, lecz zostały przewiezione do Aten, gdzie zostały wprowadzone do obrotu w Unii [11].

40. Jeżeli okoliczności faktyczne sporu tak się przedstawiają, pierwsze z pytań prejudycjalnych należy uznać za hipotetyczne, a zatem niedopuszczalne [12]. Jeżeli bowiem zostało to wykazane w postępowaniu i przyznane przez sąd odsyłający, że towary nie zostały wprowadzone do obrotu w Unii w Niemczech, lecz w Grecji, gdzie zostały dostarczone konsumentom, nie ma potrzeby zwracania się o wyjaśnienie, czy „wystarczy samo ryzyko, że wprowadzony [na terytorium Unii] towar wejdzie do obrotu w Unii".

9 A dokładnie wyroki: Eurogate Distribution i Wallenborn Transports; z dnia 15 maja 2014 r., X, C-480/12, EU:C:2014:329 oraz z dnia 18 maja 2017 r., Latvijas Dzelzceļš, C-154/16, EU:C:2017:392.

10 Punkt I akapit pierwszy postanowienia odsyłającego.

11 Punkt II nr 2 lit. b) akapit drugi postanowienia odsyłającego.

12 Hipotetyczny charakter pytania, wraz z brakiem związku odesłania prejudycjalnego z przedmiotem postępowania głównego oraz brakiem informacji w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnych od udzielenia przydatnej odpowiedzi, stanowi jedną z przesłanek pozwalających obalić domniemanie, że pytania prejudycjalne posiadają znaczenie dla sprawy. Zobacz wyroki: z dnia 16 czerwca 2015 r., Gauweiler i in., C-62/14, EU:C:2015:400, pkt 24, 25; z dnia 4 maja 2016 r., Pillbox 38, C-477/14, EU:C:2016:324, pkt 15, 16; z dnia 5 lipca 2016 r., Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, pkt 19; z dnia 15 listopada 2016 r., Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, pkt 54; z dnia 28 marca 2017 r., Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, pkt 50, 155; z dnia 10 lipca 2018 r., Jehovan todistajat, C-25/17, EU:C:2018:551, pkt 31.

41. W okolicznościach faktycznych opisanych w postanowieniu odsyłającym, nie istniało, powtarzam, *ryzyko*, że towary zostaną wprowadzone do obrotu w Unii za pośrednictwem Niemiec. Co więcej, należy uznać za całkowicie pewne, że to Grecja była tym państwem, gdzie miało miejsce to *wprowadzenie* i przeznaczenie ich do konsumpcji. Jeżeli tak jest, nie wydaje mi się konieczne odwoływanie się do domniemania, skoro okoliczność ta została już uznana za udowodnioną i nie ma potrzeby przypuszczać, że *ryzyko* się urzeczywistni.

42. Nie należy zatem dopuścić abstrakcyjnego pytania w przedmiocie „sam[ego] ryzyk[a], że wprowadzony [na terytorium Unii] towar wejdzie do obrotu w Unii", jeżeli w kontekście postępowania głównego oraz biorąc pod uwagę stan faktyczny, który sąd odsyłający uznał za udowodniony, nie chodzi, powtarzam, o *ryzyko*, lecz o stwierdzone *wprowadzenie* do obrotu w Unii.

43. Pierwsze z pytań przedstawionych przez sąd odsyłający dotyczy zatem kwestii wyłącznie hipotetycznej.

44. W każdym razie, jeżeli Trybunał Sprawiedliwości nie podzieli mojego stanowiska, dokonam analizy co do istoty pytania pierwszego, badając, w odpowiedzi na pytanie drugie, w jakim zakresie i pod jakimi warunkami samo naruszenie przepisów celnych może prowadzić do powstania domniemania, że towar został wprowadzony do obrotu w Unii.

B. W przedmiocie istoty sprawy

45. Jak już wskazałem w opinii przedstawionej w sprawie Wallenborn Transports [13], „[t]ym, co determinuje wystąpienie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT od przywozu, jest to, czy towary mogą zostać wprowadzone do obrotu gospodarczego na obszarze Unii, stając się tym samym przedmiotem konsumpcji".

46. Przypomniałem wówczas, iż potwierdził to Trybunał Sprawiedliwości w wyroku w sprawie Eurogate Distribution, wskazując, że do długu celnego powstałego wskutek naruszenia przepisów celnych „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 w Unii i z tego względu mógł być przedmiotem konsumpcji, to jest zdarzenia powodującego powstanie obowiązku zapłaty podatku VAT" [14].

47. Trybunał Sprawiedliwości zastosował tę samą zasadę, wydając wyrok w sprawie Wallenborn Transports [15].

48. W obu przypadkach Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, iż właśnie „w zakresie dotyczącym niezgodnego z prawem działania [które doprowadziło] do powstania długu celnego" – to jest w odniesieniu do konkretnego naruszenia przepisów celnych będącego przedmiotem danego postępowania i stanu faktycznego tego postępowania – nie można uznać, że sporne towary zostały wprowadzone do obrotu w Unii:

– w sprawie Eurogate Distribution z tego względu, iż pomimo niewykonania obowiązku polegającego na wpisaniu we właściwym terminie do ewidencji towarowej, że towary przestały być objęte procedurą składu celnego, zostało udowodnione, iż towary były objęte procedurą składu celnego do chwili ich powrotnego wywozu, „i nie zostało zakwestionowane, że nie istniało jakiekolwiek ryzyko ich wprowadzenia do obiegu gospodarczego Unii" [16];

13 Sprawa C-571/15, EU:C:2016:944, pkt 67.

14 Wyrok w sprawie Eurogate Distribution, pkt 65.

15 Wyrok w sprawie Wallenborn Transports, pkt 54.

16 Wyrok w sprawie Eurogate Distribution, pkt 65.

– w sprawie Wallenborn Transports z tego względu, iż chociaż towary zostały usunięte spod dozoru celnego w wolnym obszarze celnym i nie znajdowały się już w wolnym obszarze celnym, sąd odsyłający uznał za udowodnione, że zanim towary opuściły wolny obszar celny z ostatecznym przeznaczeniem w państwie trzecim, „nie [nastąpiło] jednak wprowadzenie do obrotu gospodarczego w państwie członkowskim, do którego terytorium należy wolny obszar celny [ponieważ p]o usunięciu go spod dozoru celnego towar pozostał początkowo w wolnym obszarze celnym […] i przez cały ten okres […] nie został tam ani przekazany do zwolnionego od podatku obrotu ani też nie został tam zużyty lub użyty”[17].

49. Oczywiście, Trybunał Sprawiedliwości w sprawie Eurogate Distribution odniósł się do *ryzyka*, że sporne towary zostały wprowadzone do obrotu w Unii[18].

50. Sąd odsyłający wydaje się interpretować to odniesienie w ten sposób, że czynnikiem decydującym dla ustalenia, czy miał miejsce import, jest stwierdzenie istnienia tego ryzyka. A ponieważ w sprawie Wallenborn Transports stwiedzono, iż decydujące znaczenie ma ustalenie, że towary nie zostały wprowadzone do obrotu[19], sąd odsyłający wskazuje pewną sprzeczność, która prowadzi do pytania, czy za wystarczające dla powstania VAT należnego z tytułu importu należy uznać zwykłe ryzyko wprowadzenia do obrotu w Unii.

51. Uważna lektura obu przywołanych wyroków pozwala wykluczyć jakąkolwiek sprzeczność pomiędzy nimi.

52. Zasadniczo VAT z tytułu importu staje się należny zawsze z chwilą wprowadzenia towarów do obrotu w Unii. W tym znaczeniu odpowiedź na pierwsze z pytań prejudycjalnych przedstawionych przez sąd odsyłający nie budzi wątpliwości: „Import w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. d) i art. 30 dyrektywy [VAT] wymaga, aby towar wprowadzony na terytorium Unii wszedł do obrotu w Unii”. Nie wystarczy natomiast „samo *ryzyko*, że wprowadzony towar wejdzie do obrotu w Unii”.

53. Jednakże wprowadzenie towaru do obrotu w Unii może być: a) stwierdzone jako fakt, który rzeczywiście miał miejsce (wprowadzenie fizyczne), lub b) jedynie *domniemane*. Do tego ostatniego dyrektywa 2006/112 odwołuje się w przypadku szeregu okoliczności (np. kiedy nie były przestrzegane przepisy celne).

54. W rzeczywistości istnieje w tej dziedzinie szereg następujących po sobie kolejno domniemań prawnych:

– Pierwsze z nich polega na przyjęciu, że każdy z towarów wprowadzonych na terytorium państwa członkowskiego z państwa trzeciego jest przeznaczony do konsumpcji, a zatem ma być wprowadzony do obrotu w Unii. Domniemanie to można obalić, jeżeli towary zostaną objęte określonymi procedurami przewidzianymi w przepisach celnych, jak np. tranzyt zewnętrzny lub skład celny.

– Objęcie tymi procedurami prowadzi do drugiego domniemania: w takim przypadku zakłada się (*domniemywa*), że pomimo fizycznej obecności na terytorium państwa członkowskiego towary *nie zostały przywiezione* do Unii, a zatem nie mogą być wprowadzone do obrotu w Unii.

17 Do tej sytuacji odwołuje się pkt 56 wyroku w sprawie Wallenborn Transports.

18 Wyrok w sprawie Eurogate Distribution, pkt 65.

19 Jak stwierdził Trybunał Sprawiedliwości, „jeżeli w okolicznościach takich jak te w sprawie w postępowaniu głównym […] okaże się, że nie doszło do wprowadzenia rozpatrywanych towarów do obrotu gospodarczego Unii [obrotu w Unii] […], VAT od przywozu [z tytułu importu] nie jest należny” (wyrok w sprawie Wallenborn Transports, pkt 56).

– Trzecie domniemanie zachodzi w chwili, kiedy drugie z nich zostaje obalone ze względu na naruszenie przepisów celnych będących jego podstawą. W tym przypadku można stwierdzić, iż ponownie zaczyna obowiązywać pierwotne domniemanie (to jest, że towary, które zostały przywiezione na terytorium Unii, mają zostać wprowadzone do obrotu w Unii) i koło się zamyka.

55. Innymi słowy, wyroki w sprawach Wallenborn Transports i Eurogate Distribution stanowią właśnie, 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 Unii i z tego względu mógł być przedmiotem konsumpcji, to jest zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania w zakresie VAT” [20].

56. Jeżeli można obalić zarówno pierwsze domniemanie (wprowadzenie do obrotu w Unii towarów przywiezionych z państwa trzeciego), jak i drugie (niewprowadzenie do tego obrotu towarów podlegających określonej procedurze), może to również mieć miejsce w przypadku trzeciego domniemania (wprowadzenia do obrotu towarów, w odniesieniu do których naruszono przepisy celne umożliwiające zastosowanie drugiego domniemania). Żadne z tych trzech domniemań nie jest niewzruszalne (iuris et de iure), bowiem każde z nich dopuszcza dowód przeciwny (iuris tantum).

57. W sprawach Wallenborn Transports i Eurogate Distribution to właśnie miało miejsce: domniemanie, że towary zostały wprowadzone do obrotu wskutek naruszenia przepisów celnych (trzecie domniemanie), zostało obalone w wyniku udowodnienia, że pomimo tego naruszenia towary nie zostały wprowadzone do obrotu:

– w sprawie Eurogate Distribution z tego względu, iż pomimo naruszenia obowiązku dokonania wpisu w ewidencji udowodniono, że towary były objęte procedurą składu celnego do dnia ich powrotnego wywozu [21];

– w sprawie Wallenborn Transports z tego względu, iż aczkolwiek towar został usunięty spod dozoru celnego, zostało udowodnione, że pozostawał on w wolnym obszarze celnym i nie został wprowadzony do obrotu ani zużyty lub użyty [22].

58. W wyroku w sprawie Eurogate Distribution stwierdzono w istocie, iż „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 [obrotu w Unii]*” [23]. Jak już wskazałem, wydaje się, że to ostatnie zdanie wzbudziło wątpliwości sądu odsyłającego, który interpretuje je w ten sposób, iż powołanie się na istnienie tego ryzyka jest wystarczające dla przyjęcia, że z pewnością doszło do wprowadzenia towarów do obrotu w Unii.

59. Według mnie zdanie to należy rozumieć w ten sposób, iż z naruszenia przepisów celnych dokonanego po objęciu spornych towarów procedurą składu celnego nie należy, w okolicznościach danej sprawy, wyciągać wniosku, że towary te zostały wprowadzone do obrotu w Unii. Innymi słowy, naruszeniu przepisów celnych skutecznie przeciwstawiono fakt powrotnego wywozu towarów, z czego w rezultacie wynika, że nie zostały one wprowadzone do obrotu w Unii [24].

60. Nie należy zatem wnioskować, jakoby zwykłe ryzyko wprowadzenia towaru do obrotu w Unii wraz z naruszeniem określonych przepisów celnych wiązało się nieuchronnie z powstaniem VAT należnego z tytułu importu.

20 Wyrok w sprawie Wallenborn Transports, pkt 54. Wyróżnienie własne.

21 Wyrok w sprawie Eurogate Distribution, pkt 65.

22 Wyrok w sprawie Wallenborn Transports, pkt 56.

23 Wyrok w sprawie Eurogate Distribution, pkt 65. Wyróżnienie własne.

24 Trybunał Sprawiedliwości uznał wówczas, iż niewykonanie danego obowiązku celnego (dokonania wpisu w ewidencji towarowej) nie oznaczało, w okolicznościach tej sprawy, że towary zostały wprowadzone do obrotu w Unii, ponieważ został udowodniony fakt ich powrotnego wywozu.

61. Jeżeli przyjmiemy to stanowisko w niniejszej sprawie, w oparciu o okoliczności faktyczne przedstawione w postanowieniu odsyłającym, naruszenie przepisów celnych w porcie lotniczym we Frankfurcie nad Menem, gdzie towary zostały jedynie przeniesione z jednego samolotu do drugiego kierującego się do Grecji, staje się nieistotne dla powstania w Niemczech VAT należnego z tytułu importu (aczkolwiek powstał dług celny, czego nikt nie kwestionuje).

62. Takie samo naruszenie formalnych obowiązków skutkowało brakiem konieczności zapłaty VAT z tytułu importu, zgodnie z wyrokiem w sprawie Wallenborn Transports, jeżeli towary zostały przeznaczone do powrotnego wywozu, co poprzedzone zostało złożeniem ich w składzie w porcie lotniczym we Frankfurcie nad Menem, ponieważ ich powrotny wywóz skutkował tym, że nie weszły one do obrotu w Unii. Nie rozumiem, dlaczego miałoby być inaczej, jeżeli miejscem przeznaczenia towarów, po ich tranzycie w porcie lotniczym we Frankfurcie nad Menem [25], była Grecja, czyli państwo, w którym miało miejsce ich *wprowadzenie do obrotu* (to jest rzeczywiste wprowadzenie do obrotu w Unii) i ich późniejsze użycie.

63. Innymi słowy, ponieważ zostało udowodnione, że towary faktycznie nie zostały wprowadzone do obrotu w Unii w Niemczech, lecz w Grecji, formalne naruszenie przepisów celnych dokonane w porcie lotniczym we Frankfurcie nad Menem nie stanowi samo w sobie wystarczającej podstawy prawnej do zapłaty w Niemczech VAT z tytułu importu.

64. Zgadzam się zatem z wykładnią wyroku w sprawie Eurogate Distribution dokonaną przez sąd odsyłający w celu zastosowania go w rozstrzyganym przez niego sporze: „[z]godnie z tym kryterium w niniejszym przypadku należałoby zaprzeczyć powstaniu obowiązku zapłaty niemieckiego podatku obrotowego [VAT] od przywozu, ponieważ ani niezgodne z prawem wprowadzenie, ani usunięcie spod dozoru celnego nie doprowadziło do tego, że towary weszły na niemieckim obszarze podatkowym do obrotu gospodarczego Unii [obrotu w Unii]. Bezsporne jest bowiem, że zostały one dalej przewiezione do Aten i dopiero tam [w Grecji] zostały oddane do konsumpcji” [26].

65. Ma zatem zastosowanie zasada zawarta w art. 60 dyrektywy 2006/112, to jest, że miejscem importu towaru (i w jego następstwie obowiązku zapłaty VAT) „jest państwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary w momencie ich wprowadzenia do Wspólnoty”.

66. Inną kwestią jest to, iż – jak wskazała Komisja w trakcie rozprawy – sąd odsyłający nie ma wiedzy o tym, czy VAT został rzeczywiście zapłacony w Grecji [27]. Jednakże nie chodzi tu o ustalenie, *co rzeczywiście miało miejsce*, lecz *co powinno się wydarzyć* w świetle przepisów prawa Unii mających zastosowanie w niniejszej sprawie.

67. *Tym, co powinno się wydarzyć*, w świetle przepisów prawa Unii, jest to, że po stwierdzeniu przez sąd odsyłający, że towary nie zostały wprowadzone do obrotu w Unii za pośrednictwem Niemiec, władze tego państwa członkowskiego nie mogą żądać zapłaty VAT z tytułu importu, lecz jedynie zapłaty długu wynikającego z naruszenia przepisów celnych.

25 Zgodnie z postanowieniem odsyłającym przewóz towarów do Aten został w niektórych przypadkach poprzedzony procedurą tranzytu zewnętrznego w porcie lotniczym w Paryżu, skąd zostały one przewiezione do Frankfurtu nad Menem.

26 Punkt II nr 3 lit. b) ppkt (cc) akapit czwarty postanowienia odsyłającego.

27 FedEx nie mógł przedstawić sądowi odsyłającemu dowodu z dokumentów potwierdzających zapłatę VAT w Grecji, co ma wynikać z okresu czasu, jaki upłynął od dostawy towarów w Grecji (lata 2007 i 2008).

V. Wnioski

68. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał Sprawiedliwości uznał za niedopuszczalne pierwsze z pytań prejudycjalnych przedstawionych przez Hessisches Finanzgericht (sąd finansowy w Hesji, Niemcy) i odpowiedział na drugie z przedstawionych pytań prejudycjalnych w następujący sposób:

„Artykuł 2 ust. 1 lit. d) w związku z art. 30 i art. 60 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że:

– import towaru oznacza jego wprowadzenie do obrotu w Unii i należy domniemywać, iż wprowadzenie to miało miejsce w tym państwie członkowskim, w którym towar przestał podlegać jednej z procedur wskazanych w art. 61 ust. 1 dyrektywy 2006/112;

– w okolicznościach takich jak będące przedmiotem niniejszego sporu sąd krajowy może uznać to domniemanie za obalone, jeżeli zostanie ustalone, iż pomimo naruszenia przepisów celnych regulujących procedury wskazane w art. 61 ust. 1 dyrektywy 2006/112 – wskutek czego w państwie członkowskim, w którym dokonano naruszenia, powstał dług celny – towar został wprowadzony do obrotu w Unii na terytorium innego państwa członkowskiego, w którym został on przeznaczony do konsumpcji, i w tym ostatnim państwie członkowskim powstaje obowiązek podatkowy z tytułu VAT”.