



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 3 marca 2021 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Unia celna – Unijny kodeks celny – Rozporządzenie (UE) nr 952/2013 – Artykuł 87 ust. 4 – Miejsce powstania długu celnego – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 – Artykuł 70 i 71 – Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w zakresie VAT w przywozie i jego wymagalności – Miejsce powstania zobowiązania podatkowego – Stwierdzenie niewypełnienia obowiązku określonego w przepisach celnych Unii – Towar fizycznie wwieziony na obszar celny Unii w jednym państwie członkowskim, lecz wprowadzony do obrotu gospodarczego Unii w państwie członkowskim, w którym stwierdzono naruszenie

W sprawie C-7/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Düsseldorf (sąd finansowy w Düsseldorfie, Niemcy) postanowieniem z dnia 11 grudnia 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 stycznia 2020 r., w postępowaniu:

VS

przeciwko

Hauptzollamt Münster,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: L. Bay Larsen, prezes izby, R. Silva de Lapuerta (sprawozdawczyni), wiceprezes Trybunału, i N. Jääskinen, sędzia,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Hauptzollamt Münster – K. Thode, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej – F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitė i R. Pethke, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: niemiecki.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 71 ust. 1 akapit drugi 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 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między VS a Hauptzollamt Münster (głównym urzędem celnym w Münster, Niemcy) w przedmiocie zapłaty należności celnych i podatku od wartości dodanej (VAT) z tytułu przywozu samochodu osobowego zarejestrowanego w Turcji i przywiezionego przez VS na terytorium Unii Europejskiej.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

- 3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlega import towarów. Na mocy art. 30 akapit pierwszy tej dyrektywy import towarów oznacza wprowadzenie na terytorium Unii towarów, które nie znajdują się w swobodnym obrocie.
- 4 Zgodnie z art. 60 wskazanej dyrektywy miejscem importu towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary w momencie ich wprowadzenia do Unii.
- 5 Zgodnie z art. 62 tejże dyrektywy:
„Do celów niniejszej dyrektywy:
1) »zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego« oznacza zdarzenie, w wyniku którego zostają spełnione prawne wymogi wymagalności VAT;
[...].”
- 6 Zgodnie z art. 70 dyrektywy VAT zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny z chwilą importu towarów.
- 7 Artykuł 71 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje:

„W przypadku gdy, z chwilą ich wprowadzenia do [Unii], 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.

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”.

Kodeks celny

- 8 Artykuł 79 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.U. 2013, L 269, s. 1, zwanego dalej „kodeksem celnym”), zatytułowany „Dług celny powstały w wyniku niespełnienia warunków lub obowiązków”, stanowi:

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

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

[...]

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

- a) każda osoba zobowiązana do wypełnienia danych obowiązków;

[...]”.

- 9 Artykuł 87 kodeksu celnego, zatytułowany „Miejsce powstania długu celnego”, stanowi w ust. 4:

„Jeżeli organy celne stwierdzą, że dług celny powstał na mocy art. 79 lub art. 82 w innym państwie członkowskim, a kwota należności celnych przywozowych lub wywozowych odpowiadająca temu długowi jest niższa niż 10 000 EUR, dług celny uważa się za powstały w państwie członkowskim, w którym stwierdzono jego powstanie”.

- 10 Artykuł 135 kodeksu celnego, zatytułowany „Przewóz do właściwego miejsca”, stanowi w ust. 1:

„Osoba, która wprowadza towary na obszar celny Unii, przewozi je niezwłocznie trasą określoną przez organy celne i zgodnie z ich ewentualnymi wskazówkami do urzędu celnego wyznaczonego przez organy celne lub do innego miejsca wyznaczonego lub uznanego przez organy celne lub do wolnego obszaru celnego”.

- 11 Artykuł 139 kodeksu celnego, zatytułowany „Przedstawienie towarów organom celnym” stanowi w ust. 1, że towary wprowadzane na obszar celny Unii przedstawia organom celnym niezwłocznie po przybyciu towarów do wyznaczonego urzędu celnego lub innego miejsca wyznaczonego lub uznanego przez organy celne albo do wolnego obszaru celnego, w szczególności, osoba, która wprowadziła towary na obszar celny Unii.

Prawo niemieckie

- 12 Zgodnie z § 21 ust. 2 Umsatzsteuergesetz (niemieckiej ustawy o podatku obrotowym) z dnia 21 lutego 2005 r. (BGBl. 2005 I, s. 386), w brzmieniu znajdującym zastosowanie w postępowaniu głównym:

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

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 13 VS, mający miejsce zamieszkania w Niemczech, sprowadził swój samochód osobowy z Turcji, gdzie pojazd ten był zarejestrowany, na terytorium tego państwa członkowskiego, przewoząc go przez Bułgarię, Serbię, Węgry i Austrię. Przywóz tego pojazdu został stwierdzony w ramach kontroli policyjnej w dniu 26 lutego 2018 r. w Niemczech. W marcu 2018 r. VS przewiózł rzeczony pojazd ponownie do Turcji i tam go sprzedał.
- 14 W następstwie rzeczonej kontroli główny urząd celny w Münster, uznając, że VS nie przewiózł pojazdu do urzędu celnego przywozu i nie przedstawił go organom celnym, stwierdził, że zainteresowany powinien zapłacić kwotę 1589 EUR z tytułu należności celnych przywozowych oraz kwotę 3021,01 EUR z tytułu VAT w przywozie.
- 15 VS wniósł skargę do Finanzgericht Düsseldorf (sądu finansowego w Dusseldorfie, Niemcy), będącego sądem odsyłającym, podnosząc, że korzystał on z pojazdu przez krótki okres, wyłącznie w charakterze środka transportu do przejazdów mających czysto prywatny charakter. W związku z tym pojazd ten nie powinien podlegać przywozowym należnościom celnym.
- 16 Sąd odsyłający podkreśla na wstępie, że VS – wbrew temu, co zasugerował w sposób dorozumiany w swej skardze – nie może skorzystać z procedury odprawy czasowej, gdyż posiada on miejsce zamieszkania na terytorium Unii.
- 17 Sąd ten stwierdza, że dokonując przywozu pojazdu będącego przedmiotem postępowania głównego na terytorium Unii, VS naruszył określone przepisy prawa celnego, a w szczególności art. 135 ust. 1 kodeksu celnego, dotyczący obowiązku przewozu towarów do urzędu celnego, i art. 139 ust. 1 tego kodeksu, dotyczący obowiązku przedstawienia ich organom celnym. W rezultacie, zgodnie z art. 79 ust. 1 lit. a) tego kodeksu, powstał dług celny w przywozie, który obciąża skarżącego w postępowaniu głównym, zgodnie z art. 79 ust. 3 lit. a) tegoż kodeksu.
- 18 Zdaniem sądu odsyłającego nie ulega wątpliwości, że zgodnie z art. 87 ust. 4 kodeksu celnego dług celny powstał w Niemczech. Po pierwsze, mimo iż pojazd został wwieziony na terytorium Unii przez Bułgarię i w rezultacie to w tym państwie członkowskim powinien zostać przewieziony do urzędu celnego i przedstawiony organom celnym, to niemieckie organy dokonały stwierdzenia długu celnego. Po wtóre, kwota należności celnych stanowiąca ten dług jest niższa niż 10 000 EUR.
- 19 W tych okolicznościach pozostaje ustalić, czy możliwe jest zastosowanie do VAT w przywozie – w drodze analogii – art. 87 ust. 4 kodeksu celnego, co w razie odpowiedzi twierdzącej spowodowałoby, że za miejsce powstania zobowiązania podatkowego z tytułu tego podatku należałoby również uznać Niemcy.
- 20 W tym względzie sąd odsyłający przypomina, że zgodnie z art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT w sytuacji gdy odnośne towary podlegają należnościom celnym, 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.
- 21 W związku z tym w niniejszym przypadku w zakresie, w jakim na mocy art. 79 ust. 1 lit. a) i art. 87 ust. 4 kodeksu celnego dług celny w związku z pojazdem będącym przedmiotem postępowania głównego powstał w Niemczech, można uznać, że zobowiązanie z tytułu VAT również powstało w tym państwie członkowskim, mimo iż pojazd ten został wwieziony na terytorium Unii przez Bułgarię.
- 22 Ponadto, zdaniem sądu odsyłającego, w niniejszym przypadku spełnione zostały inne konieczne przesłanki powstania zobowiązania z tytułu VAT. Pojazd będący przedmiotem postępowania głównego był bowiem używany przez kilka miesięcy na terytorium Unii i nie był objęty jakąkolwiek procedurą

celną. W związku z tym zgodnie z orzecznictwem Trybunału niezachowanie przepisów celnych pozwalałoby założyć, że pojazd został wprowadzony do obrotu gospodarczego Unii, a zatem mógł być przedmiotem konsumpcji.

- 23 Jednakże Finanzgericht Düsseldorf (sąd finansowy w Dusseldorfie) wyraża wątpliwości dotyczące możliwości zastosowania przez analogię zasad wyrażonych w art. 87 ust. 4 kodeksu celnego do powstania zobowiązania z tytułu VAT w przywozie. Z jednej strony bowiem należałoby dokonać odrębnej analizy kompetencji dotyczących poboru należności celnych, podatku akcyzowego i VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 10 lipca 2019 r., *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, pkt 44). Z drugiej strony art. 71 dyrektywy VAT dotyczy wyłącznie chwili powstania zobowiązania podatkowego z tytułu VAT i nie zawiera żadnego odniesienia do kryteriów, ustanowionych w art. 60 i 61 tej dyrektywy, pozwalających określić miejsce przywozu.
- 24 W tych okolicznościach Finanzgericht Düsseldorf (sąd finansowy w Dusseldorfie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że przepis art. 87 ust. 4 [kodeksu celnego] stosuje się *mutatis mutandis* do powstania zobowiązania z tytułu [VAT] (podatku obrotowego od przywozu)?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 25 Poprzez swe pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zobowiązanie w zakresie VAT w przywozie dotyczące towarów podlegających należnościom celnym może powstać w państwie członkowskim, w którym stwierdzono niewypełnienie obowiązku ustanowionego w przepisach celnych Unii.
- 26 W związku z tym należy zauważyć, że zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlega import towarów, a na mocy art. 30 akapit pierwszy tej dyrektywy import towarów oznacza wprowadzenie na terytorium Unii towarów, które nie znajdują się w swobodnym obrocie.
- 27 Otóż szereg okoliczności pozwala na stwierdzenie występowania związku między VAT w przywozie a należnościami celnymi.
- 28 Przede wszystkim o ile zgodnie z art. 60 dyrektywy VAT miejscem importu towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary w momencie ich wprowadzenia do Unii, o tyle art. 71 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy przewiduje, że w przypadku gdy importowane towary podlegają należnościom celnym, 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.
- 29 Ponadto VAT w przywozie i należności celne wykazują porównywalne cechy zasadnicze, jako że zobowiązania ich dotyczące powstają w wyniku przywozu towarów do Unii i wprowadzenia ich w dalszej kolejności do obrotu gospodarczego w państwach członkowskich. Paralelizm ten znajduje zresztą potwierdzenie w fakcie, że art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT zezwala państwom członkowskim na powiązanie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie VAT w przywozie i jego wymagalności ze zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku uiszczenia należności celnych i ich wymagalnością (wyrok z dnia 10 lipca 2019 r., *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, pkt 41).
- 30 Wreszcie, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, do długu celnego może dodatkowo dojść należność VAT, jeżeli w zakresie dotyczącym niezgodnego z prawem działania prowadzącego do powstania długu celnego można przypuszczać, że odnośne towary zostały wprowadzone do obrotu

gospodarczego Unii i mogły być przedmiotem konsumpcji, powodując powstanie obowiązku zapłaty VAT (wyrok z dnia 10 lipca 2019 r., *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 31 Jednakże domniemanie to może zostać obalone, jeżeli zostanie ustalone, że pomimo naruszenia przepisów celnych, które spowodowało powstanie długu celnego w przywozie w państwie członkowskim, w którym miało miejsce to naruszenie, towar został wprowadzony do obrotu gospodarczego Unii na terytorium innego państwa członkowskiego, w którym towar ten był przeznaczony do konsumpcji. W tym wypadku to w tym drugim państwie członkowskim ma miejsce zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania w zakresie VAT w przywozie (wyrok z dnia 10 lipca 2019 r., *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, pkt 48).
- 32 W tym względzie należy podkreślić, że w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 10 lipca 2019 r., *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579), jakkolwiek przepisy celne w związku z odnośnymi towarami zostały naruszone na terytorium Niemiec, to towary te zostały na tym terytorium wyłącznie przeładowane z jednego samolotu do innego przed przewiezieniem ich do Grecji. To ostatnie państwo członkowskie stanowiło bowiem ich miejsce ostatecznego przeznaczenia oraz miejsce ich konsumpcji.
- 33 W tych okolicznościach Trybunał stwierdził, że odnośne towary weszły do obrotu gospodarczego Unii w państwie członkowskim ich ostatecznego przeznaczenia oraz że w konsekwencji zobowiązanie w zakresie VAT w przywozie dotyczące tych towarów powstało w tym państwie członkowskim (zob. podobnie wyrok z dnia 10 lipca 2019 r., *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, pkt 53).
- 34 W niniejszej sprawie z informacji, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że podobnie jak w okolicznościach prowadzących do wydania wyroku z dnia 10 lipca 2019 r., *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579), pojazd będący przedmiotem postępowania głównego został bez wątplenia wwieziony fizycznie na terytorium Unii przez Bułgarię, co oznacza, że w to w tym państwie członkowskim nie dopełniono obowiązków celnych.
- 35 Jednakże z tych samych informacji, których zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego, wynika, że jakkolwiek odnośny pojazd w ramach tranzytu z Turcji do Niemiec został najpierw wprowadzony na obszar celny Unii w Bułgarii, a następnie po przejechaniu przez terytorium państwa trzeciego, to znaczy Serbii, został ponownie wprowadzony na ten obszar celny na Węgrzech, pojazd ten był rzeczywiście używany w Niemczech, państwie członkowskim miejsca zamieszkania VS. W rezultacie w sytuacji gdy pojazd ten został wprowadzony do obrotu gospodarczego Unii w Niemczech, to w tym ostatnim państwie członkowskim powstało zobowiązanie w zakresie VAT w przywozie.
- 36 W świetle ogółu powyższych uwag na przedłożone pytanie należy odpowiedzieć, że art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zobowiązanie w zakresie VAT w przywozie dotyczące towarów podlegających należnościom celnym powstaje w państwie członkowskim, w którym dokonano stwierdzenia niewypełnienia obowiązku ustanowionego w przepisach celnych Unii, w sytuacji gdy odnośne towary – jakkolwiek zostały fizycznie wwieszone na obszar celny Unii w innym państwie członkowskim – zostały wprowadzone do obrotu gospodarczego Unii w państwie członkowskim, w którym dokonano tego stwierdzenia.

W przedmiocie kosztów

- 37 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 (szósta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 71 ust. 1 akapit drugi 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 zobowiązanie w zakresie podatku od wartości dodanej w przywozie dotyczące towarów podlegających należnościom celnym powstaje w państwie członkowskim, w którym dokonano stwierdzenia niewypełnienia obowiązku ustanowionego w przepisach celnych Unii, w sytuacji gdy odnośne towary – jakkolwiek zostały fizycznie wwieszone na obszar celny Unii w innym państwie członkowskim – zostały wprowadzone do obrotu gospodarczego Unii w państwie członkowskim w którym dokonano tego stwierdzenia.

Podpisy