



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 12 maja 2022 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Unia celna – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 201 – Osoby odpowiedzialne za zapłatę podatku – VAT z tytułu importu – Unijny kodeks celny – Rozporządzenie (UE) nr 952/2013 – Artykuł 77 ust. 3 – Odpowiedzialność solidarna pośredniego przedstawiciela celnego oraz spółki dokonującej przywozu – Należności celne

W sprawie C-714/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Commissione tributaria provinciale di Venezia (komisję podatkową dla prowincji Wenecja, Włochy) postanowieniem z dnia 17 listopada 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 grudnia 2020 r., w postępowaniu:

U.I. Srl

przeciwko

Agenzia delle Dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: I. Ziemele, prezes izby, T. von Danwitz (sprawozdawca) i P.G. Xuereb, sędziowie,

rzecznik generalny: T. Ćapeta,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu U.I. Srl – M.C. Santacroce i A. Dal Ferro, avvocati,
- w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, którą wspierał G. Albenzio, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu greckiego – M. Tassopoulou, K. Georgiadis oraz G. Avdikos, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: włoski.

– w imieniu Komisji Europejskiej – L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart oraz F. Moro,
w charakterze pełnomocników,

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

Wyrok

- 1 Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 201 dyrektywy 2006/112/WE Rady 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”) oraz art. 77 ust. 3 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”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy U.I. Srl a Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia (agencją ceł i monopoli – urzędem celnym w Wenecji, Włochy) (zwanym dalej „urzędem celnym”) w przedmiocie zapłaty przez U.I. jako pośredniego przedstawiciela celnego, poza należnościami celnymi z tytułu przywozu także podatku od wartości dodanej (VAT) od przywozu.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

- 3 Motywy 43 i 44 dyrektywy VAT stanowią:
„(43) Państwa członkowskie powinny mieć pełną swobodę w zakresie wyznaczania osoby zobowiązanej do zapłaty VAT z tytułu importu.
(44) Państwa członkowskie powinny mieć możliwość określenia, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty VAT jest solidarnie odpowiedzialna za zapłatę podatku”.
- 4 Artykuł 2 ust. 1 lit. d) tej dyrektywy przewiduje, że import towarów jest transakcją podlegającą VAT.
- 5 Zgodnie z art. 30 akapit pierwszy wspomnianej dyrektywy import towarów oznacza wprowadzenie na terytorium Unii towarów, które nie znajdują się w swobodnym obrocie w rozumieniu art. 29 TFUE.
- 6 Artykuł 70 tej dyrektywy ustanawia zasadę, zgodnie z którą zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny, z chwilą importu towarów.

7 Zgodnie z art. 71 dyrektywy VAT:

„1. 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 przywózowych, 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.

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”.

8 Artykuł 201 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

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

Kodeks celny

9 Artykuł 5 kodeksu celnego stanowi:

„Do celów niniejszego kodeksu [celnego] stosuje się następujące definicje:

[...]

6) »przedstawiciel celny« oznacza każdą osobę ustanowioną przez inną osobę w celu prowadzenia czynności i załatwiania formalności wymaganych przepisami prawa celnego przed organami celnymi;

[...]

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

[...]

15) »zgłaszający« oznacza osobę, która składa zgłoszenie celne, deklarację do czasowego składowania, przywózową deklarację skróconą, wywózową deklarację skróconą, zgłoszenie do powrotnego wywozu lub powiadomienie o powrotnym wywozie we własnym imieniu, albo osobę, w której imieniu takie zgłoszenie, deklaracja lub powiadomienie są składane;

[...]

- 18) »dług celny« oznacza nałożony na określoną osobę obowiązek zapłaty stosownej kwoty należności celnych przywozowych lub wywozowych, określonej dla danych towarów na mocy obowiązujących przepisów prawa celnego;
- 19) »dłużnik« oznacza każdą osobę odpowiedzialną za dług celny;
- 20) »należności celne przywozowe« oznaczają należności celne płatne przy przywozie towarów; [...].
- 10 Zgodnie z art. 18 ust. 1 tego kodeksu:
- „Każda osoba może ustanowić przedstawiciela celnego.
- Przedstawicielstwo to może być bezpośrednie – w tym przypadku przedstawiciel celny działa w imieniu i na rzecz innej osoby, lub pośrednie – w tym przypadku przedstawiciel celny działa we własnym imieniu, lecz na rzecz innej osoby”.
- 11 Artykuł 77 tego kodeksu zawarty w sekcji 1, zatytułowanej „Dług celny w przywozie”, w rozdziale 1, zatytułowanym „Powstanie długu celnego”, w tytule III, pod nagłówkiem „Dług celny i zabezpieczenia”, stanowi:
- „1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku objęcia towarów nieunijnych podlegających należnościom celnym przywozowym jedną z następujących procedur celnych:
- a) dopuszczenia do obrotu, w tym na mocy przepisów o końcowym przeznaczeniu;
- b) odpraw[y] czasow[ej] z częściowym zwolnieniem z należności celnych przywozowych.
2. Dług celny powstaje w chwili przyjęcia zgłoszenia celnego.
3. Dłużnikiem jest zgłaszający. W przypadku przedstawicielstwa pośredniego dłużnikiem jest również osoba, na której rzecz dokonuje się zgłoszenia celnego.
- Jeżeli zgłoszenie celne dotyczące jednej z procedur, o których mowa w ust. 1, zostaje sporządzone na podstawie danych powodujących, że nie zostają pobrane w całości lub części należności celne przywozowe, osoba, która dostarczyła dane wymagane do sporządzenia zgłoszenia i która wiedziała lub powinna była wiedzieć, że dane te są nieprawdziwe, jest również dłużnikiem”.
- 12 Zgodnie z art. 84 kodeksu celnego:
- „Jeżeli do zapłaty kwoty należności celnych przywozowych lub wywozowych odpowiadającej temu samemu długowi celnemu zobowiązanych jest kilku dłużników, odpowiadają oni solidarnie za zapłatę tej kwoty”.

Prawo włoskie

- 13 Artykuł 1 Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (dekretu prezydenta republiki nr 633 w sprawie ustanowienia i systemu podatku od wartości dodanej) z dnia 26 października 1972 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 292 z dnia 11 listopada 1972 r., zwany dalej „dekretem nr 633/1972”) stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega dostawa towarów i świadczenie usług dokonywane na terytorium państwa w ramach wykonywania działalności gospodarczej, zarobkowej lub zawodowej, jak również import dokonywany przez jakiekolwiek podmioty”.

- 14 Zgodnie z art. 8 tego dekretu:

„Za niepodlegającą opodatkowaniu sprzedaż eksportową uważa się:

[...]

c) dostawę, w tym dostawę dokonaną za pośrednictwem agentów handlowych, towarów innych niż budynki i tereny budowlane oraz świadczenie usług na rzecz osób, które dokonały sprzedaży eksportowej lub transakcji wewnątrzwspólnotowych i które z tego tytułu korzystają z możliwości nabycia, również za pośrednictwem agentów handlowych, lub dokonania przywozu towarów i usług bez zapłaty podatku.

[...]”.

- 15 Artykuł 17 ust. 1 wspomnianego dekretu przewiduje:

„Do zapłaty podatku są zobowiązane osoby wykonujące opodatkowane dostawę towarów i świadczenie usług, które to osoby powinny dokonać zapłaty podatku na rzecz skarbu państwa w kwocie łącznej dla wszystkich dokonanych transakcji po dokonaniu odliczenia określonego w art. 19 na warunkach i w terminie ustalonych w tytule II”.

- 16 Zgodnie z art. 70 ust. 1 tego dekretu:

„Podatek od importu ustala się, oblicza się i pobiera się od każdej transakcji. W odniesieniu do sporów i sankcji zastosowanie mają przepisy celne dotyczące należności celnych”.

- 17 Artykuł 34 Decreto del Presidente della Repubblica n. 43 – Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (dekretu prezydenta republiki nr 4 w sprawie przyjęcia tekstu jednolitego przepisów ustawowych w dziedzinie ceł) z dnia 23 stycznia 1973 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 80 z dnia 28 marca 1973 r., zwany dalej „dekretem nr 43/1973”) stanowi:

„»Należności celne« oznaczają wszelkie należności, które na mocy ustawy są pobierane przez organy celne w związku z czynnościami celnymi.

W ramach należności celnych »opłaty graniczne« stanowią należności celne przywozowe i wywozowe, potrącenia i inne opłaty przywozowe i wywozowe przewidziane w rozporządzeniach wspólnotowych i przepisach wykonawczych do nich, a ponadto w odniesieniu do towarów importowanych opłaty monopolowe, opłaty graniczne oraz wszelkie inne podatki lub opłaty konsumpcyjne na rzecz państwa”.

18 Zgodnie z art. 38 tego dekretu:

„Obowiązek zapłaty należności celnych spoczywa na właścicielu towarów zgodnie z art. 56 i solidarnie na wszystkich osobach, na których rachunek towary zostały przywiezione lub wywiezione.

W celu poboru podatku państwo poza innymi uprawnieniami ustawowymi ma prawo do zatrzymania towarów podlegających opodatkowaniu.

Z prawa do zatrzymania można skorzystać również w celu zaspokojenia wszelkich innych wierzytelności państwa dotyczących towarów będących przedmiotem czynności celnych”.

19 Artykuł 1 Decreto-Legge n. 746 – Disposizioni urgenti in materia di imposta su valore aggiunto (dekretu z mocą ustawy nr 746 w sprawie pilnych przepisów w dziedzinie podatku od wartości dodanej) z dnia 29 grudnia 1983 r. (GURI nr 358 z dnia 31 grudnia 1983 r.), przekształcony i zmieniony ustawą nr 17 z dnia 27 lutego 1984 r. (GURI nr 59 z dnia 29 lutego 1984 r.), w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanego dalej „dekretem z mocą ustawy nr 746/1983”), przewiduje:

„Przepisy art. 8 ust. 1 lit. c) i art. 8 ust. 2 [dekretu nr 633/1972] ze zmianami mają zastosowanie pod warunkiem, że:

a) kwota wynagrodzenia z tytułu dostaw eksportowych, o których mowa w lit. a) i b) tego artykułu, zarejestrowanych w poprzednim roku, przekracza 10% obrotu określonego zgodnie z art. 20 tego dekretu [...];

[...]

c) zamiar skorzystania z możliwości dokonania zakupu lub przywozu bez stosowania podatku wynika z deklaracji sporządzonej zgodnie ze wzorem zatwierdzonym zarządzeniem ministra finansów, wskazującej numer identyfikacyjny VAT zgłaszającego i właściwego urzędu, przekazanej drogą elektroniczną do Agenzia delle Entrate [(organu podatkowego)], który wydaje elektroniczne potwierdzenie odbioru [...]”.

20 Artykuł 2 ust. 1 tego dekretu z mocą ustawy stanowi:

„Osoby, które dokonują transakcji bez zapłaty podatku w przypadku braku deklaracji, o której mowa w art. 1 ust. 1 lit. c), podlegają karze grzywny od dwóch do sześciu razy wyższej niż podatek niezapłacony, oprócz samego podatku; w przypadku złożenia deklaracji jedynie dostawcy, zlecniodawcy i importerzy, którzy sporządzili deklarację, są odpowiedzialni za brak zapłaty podatku”.

21 Artykuł 3 Decreto legislativo n. 374 – Riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione delle direttive n. 79/695/CEE del 24 luglio 1979 e n. 82/57/CEE del 17 dicembre 1981, in tema di procedure di immissione in libera pratica delle merci, e delle direttive n. 81/177/CEE del 24 febbraio 1981 e n. 82/347/CEE del 23 aprile 1982, in tema di procedure di esportazione delle merci comunitarie (dekretu ustawodawczego nr 374 w sprawie reorganizacji instytucji celnych i weryfikacji procedur ustalenia i kontroli na podstawie dyrektyw 79/695/EWG [Rady] z dnia 24 lipca 1979 r. i 82/57/EWG [Komisji] z dnia 17 grudnia 1981 r. w sprawie procedur dopuszczania towarów do swobodnego

obrotu oraz dyrektyw 81/177/EWG [Rady] z dnia 24 lutego 1981 r. i 82/347/EWG [Komisji] z dnia 23 kwietnia 1982 r. w sprawie procedur wywozu towarów wspólnotowych) z dnia 8 listopada 1990 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 291 z dnia 14 grudnia 1990 r.), stanowi:

„1. Należności celne są ustalane, rozliczane i pobierane zgodnie z przepisami [dekretu nr 43/1973] i innych ustaw mających zastosowanie w dziedzinie cel z zastrzeżeniem odmiennych przepisów przewidzianych w odpowiednich ustawach szczególnych.

2. Należności, potrącenia i inne opłaty przywozowe i wywozowe przewidziane w rozporządzeniach wspólnotowych są ustalane, naliczane i pobierane zgodnie z przepisami tych rozporządzeń, jak również, w przypadku gdy przepisy te odsyłają do przepisów poszczególnych państw członkowskich lub w każdym razie gdy nie przewidują odpowiednich środków, zgodnie z przepisami [dekretu nr 43/1973] i innymi przepisami mającymi zastosowanie w dziedzinie cel”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 22 W dwóch decyzjach określających wysokość zobowiązania podatkowego doręczonych U.I., spółce z siedzibą w Mediolanie (Włochy), w dniach 15 maja 2017 r. i 6 lutego 2018 r. urząd celny dokonał, odpowiednio, korekty 45 i 115 przywozowych zgłoszeń celnych oraz ustalił odpowiednie kwoty należnego VAT z tytułu importu, to jest 173 561,22 EUR i 786 046,24 EUR, wraz z odsetkami. Uznał on również, że U.I., jako pośredni przedstawiciel celny dokonujących przywozu spółek A. SpA i U.C. Srl z siedzibą w Rzymie (Włochy), z których pierwsza jest przedmiotem postępowania upadłościowego, jest solidarnie odpowiedzialny za zapłatę tego podatku wraz z tymi spółkami, w szczególności na mocy art. 77 i 84 kodeksu celnego.
- 23 W ramach czynności kontrolnych urząd celny uznał bowiem, że deklaracje intencyjne dołączone do zgłoszeń przywozowych nie były wiarygodne, ponieważ opierały się na błędnym twierdzeniu, zgodnie z którym owe spółki dokonujące przywozu były stałymi eksporterami. Ponieważ spółki te nie dokonały transakcji, które mogły być objęte kontyngentem zakupów zwolnionych z VAT, kontrolowane transakcje przywozu nie były zwolnione z VAT na mocy art. 1 lit. a) dekretu z mocą ustawy nr 746/1983.
- 24 U.I. wniosła skargi na te dwie decyzje określające wysokość zobowiązań podatkowych do sądu odsyłającego, Commissione tributaria provinciale di Venezia (komisji podatkowej dla prowincji Wenecja) w celu stwierdzenia ich niezgodności z prawem.
- 25 W tym kontekście U.I. przyznała, że dokonywała, działając w charakterze pośredniego przedstawiciela celnego, omawianych czynności celnych w imieniu wspomnianych spółek dokonujących przywozu na podstawie pełnomocnictw i przedłożyła organom celnym odpowiednie zgłoszenia. Podniosła ona jednak, że przepisy, na podstawie których zostały wydane wspomniane decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego, w szczególności art. 77 i 84 kodeksu celnego, nie mogły mieć zastosowania do VAT. Dodała, że we włoskim porządku prawnym żaden przepis nie przewiduje solidarnej odpowiedzialności pośredniego przedstawiciela celnego ze spółką dokonującą przywozu za zapłatę VAT z tytułu przywozu i że uznanie takiej odpowiedzialności solidarnej byłoby sprzeczne z art. 201 dyrektywy VAT.
- 26 Natomiast urząd celny wniosł o oddalenie tych skarg. Podkreślił on, że zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego w zakresie VAT jest, podobnie jak w zakresie długu celnego, przywóz oraz że zdarzenie to zostało wskazane w uregulowaniu celnym. Należy również odwołać

się do tego uregulowania w celu ustalenia pochodzenia długu z tytułu VAT w przywozie, a zatem w celu ustalenia, że dłużnikami tego długu są osoby zgłaszające towary organom celnym, a mianowicie, jak wynika z orzecznictwa Corte suprema di cassazione (sądu kasacyjnego, Włochy), importer i jego pośredni przedstawiciel celny solidarnie.

- 27 Sąd odsyłający wskazuje, że zgodnie z tym orzecznictwem obowiązek zapłaty VAT z tytułu importu powstaje w chwili zgłoszenia towarów organom celnym przy wjeździe na terytorium Unii na tej samej podstawie co należności celne. Chodzi tu o ten sam podatek co VAT wewnątrzwspólnotowy, jak wynika to w szczególności z wyroku z dnia 17 lipca 2014 r., Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091). Tymczasem pomimo że VAT z tytułu importu nie zalicza się do tych opłat lub do podatków, które są pobierane na granicy sensu stricto, lecz do podatków podlegających prawu krajowemu, dzieli on z cłami moment opodatkowania, o którym mowa w art. 34 dekretu nr 43/1973, w związku z czym ponieważ pośredni przedstawiciel celny składa deklaracje intencyjne organowi celnemu, przejmując ten podatek na swój rachunek, jest on solidarnie odpowiedzialny za zapłatę VAT.
- 28 Sąd ten powołuje się na inną krajową linię orzecznictwa, zgodnie z którą w braku wyraźnego przepisu prawa krajowego przewidującego zgodnie z art. 201 dyrektywy VAT osoby „wyznaczane” jako osoby zobowiązane do zapłaty VAT z tytułu importu nie można dokonywać rozszerzającego stosowania przepisów prawa Unii dotyczących długów celnych regulujących solidarną odpowiedzialność importera i jego pośredniego przedstawiciela celnego.
- 29 Wspomniany sąd wskazuje ponadto, że o ile terminy „wyznaczone” lub „uznane” użyte w tym artykule są interpretowane w sposób ścisły, w tym znaczeniu, że ustawodawca krajowy powinien wyraźnie wskazać osoby zobowiązane do zapłaty VAT, o tyle musi on stwierdzić w niniejszej sprawie, że przepisy krajowe wskazują wyłącznie importera jako osobę zobowiązaną do zapłaty tego podatku. Z kolei w przypadku szerokiej wykładni tych pojęć sąd ten mógłby stosować w sposób rozszerzający przepisy krajowe ustanowione dla innych podatków niż VAT z tytułu importu, takich jak należności celne.
- 30 Podobnie wykladnia art. 77 ust. 3 kodeksu celnego, a w szczególności kwestia, czy jego zastosowanie powinno być ograniczone do należności celnych, jest decydująca dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym.
- 31 W tych okolicznościach Commissione tributaria provinciale di Venezia (komisja podatkowa dla prowincji Wenecja) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy art. 201 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że przepis ten, który stanowi, iż »VAT z tytułu importu jest płacony przez osobę lub osoby wyznaczone lub uznane za zobowiązane do zapłaty VAT przez państwo członkowskie importu«, należy rozumieć w ten sposób, że na państwie tym spoczywa obowiązek ustanowienia przepisu prawa krajowego w dziedzinie VAT z tytułu importu (podatek krajowy: [sprawa zakończona wyrokiem z dnia 17 lipca 2014 r., Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091]), który wyraźnie określa osoby zobowiązane do zapłaty tego podatku?

- 2) Czy art. 77 ust. 3 [kodeksu celnego], dotyczący długu celnego w przywozie, zgodnie z którym »w przypadku przedstawicielstwa pośredniego dłużnikiem jest również osoba, na której rzecz dokonuje się zgłoszenia celnego«, należy interpretować w ten sposób, że przedstawiciel pośredni ponosi odpowiedzialność nie tylko za należności celne, lecz również za zapłatę VAT z tytułu importu z tego tylko powodu, że jest osobą »zgłaszającą organom celnym« we własnym imieniu?».

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

- 32 Rząd włoski twierdzi, że pytania prejudycjalne są niedopuszczalne, a to ze względu na to, że nie dość, że są one niejednoznaczne, to ponadto nie mają one znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym, ponieważ sąd odsyłający nie zastosował orzecznictwa Corte suprema di cassazione (sądu kasacyjnego), który rozstrzygnął już kwestię osób odpowiedzialnych za VAT z tytułu importu. Ponadto, jeżeli chodzi o pytanie pierwsze, przepisy krajowe i unijne jednoznacznie określające zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w zakresie VAT z tytułu importu i jego dłużników nie zostały wyraźnie wskazane.
- 33 W tym względzie należy przypomnieć, że w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE współpracy między Trybunałem i sądami krajowymi wyłącznie do sądu krajowego, przed którym zawisł spór i który powinien przyjąć na siebie odpowiedzialność za mające zapaść orzeczenie sądowe, należy dokonanie oceny w świetle szczególnych okoliczności sprawy zarówno konieczności wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym, po to, aby był on w stanie wydać swoje orzeczenie, jak i znaczenia dla sprawy pytań zadanych Trybunałowi. W związku z tym jeśli przedstawione pytania dotyczą wykładni prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 34 Wynika z tego, że pytania dotyczące wykładni prawa Unii przedstawione przez sąd krajowy w ramach stanu faktycznego i prawnego, za którego ustalenie sąd ten jest odpowiedzialny i którego prawidłowość nie podlega ocenie Trybunału, korzystają z domniemania, że mają znaczenie dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie złożonego przez sąd krajowy wniosku jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą wniesiono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem postępowania głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na postawione mu pytania (wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 35 W niniejszej sprawie sąd odsyłający, przedstawiając jednocześnie powody, dla których zastanawia się nad wykładnią przepisów prawa Unii wskazanych w pytaniach prejudycjalnych, wyjaśnił, że odpowiedzi na nie mają decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym, ponieważ możliwość uznania ewentualnej odpowiedzialności solidarnej U.I. jako pośredniego przedstawiciela celnego, zależy od tych odpowiedzi. Tymczasem okoliczność, że sąd ten nie zastosował orzecznictwa Corte suprema di cassazione (sądu kasacyjnego), nie może pozbawić znaczenia dla sprawy pytań dotyczących wykładni prawa Unii.

- 36 Ponadto wnioszek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zawiera opis stanu faktycznego i prawnego sporu w postępowaniu głównym, w szczególności przepisy krajowe, które mogą mieć zastosowanie, oraz odpowiednie orzecznictwo krajowe, wystarczające do tego, aby Trybunał mógł udzielić użytecznej odpowiedzi na dwa przedstawione pytania.
- 37 W konsekwencji pytania prejudycjalne są dopuszczalne.

W przedmiocie pytania drugiego

- 38 Poprzez pytanie drugie, które należy zbadać na wstępie, sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy art. 77 ust. 3 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że zgodnie z samym tym przepisem pośredni przedstawiciel celny jest zobowiązany do zapłaty należności celnych należnych od towarów, które zgłosił on organom celnym, oraz VAT z tytułu importu tych samych towarów.
- 39 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględniać nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której część przepis ten stanowi (wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 40 Należy przypomnieć, że na podstawie art. 18 ust. 1 kodeksu celnego pośredni przedstawiciel celny działa we własnym imieniu, lecz na rzecz osoby trzeciej. Tak więc gdy przedstawiciel ten składa „zgłoszenie celne” określone w art. 5 pkt 12 tego kodeksu, czyni to we własnym imieniu, lecz na rzecz osoby, która udzieliła mu pełnomocnictwa i którą reprezentuje, a zatem, jak słusznie zauważa sąd odsyłający, działa on jako „zgłaszający” w rozumieniu art. 5 pkt 15 tego kodeksu.
- 41 Po pierwsze, zgodnie z art. 77 ust. 3 kodeksu celnego dłużnikiem jest zgłaszający, a w przypadku przedstawicielstwa pośredniego dłużnikiem jest również osoba, na której rzecz dokonuje się zgłoszenia celnego.
- 42 Z brzmienia tego przepisu wynika, że zarówno pośredni przedstawiciel celny, jako zgłaszający, jak i importer, na którego rzecz składane jest to zgłoszenie, są dłużnikami.
- 43 Po drugie, kontekst i cele uregulowania, w które wpisuje się ten przepis, wskazują, że dotyczy on wyłącznie długu celnego, a nie również VAT z tytułu importu.
- 44 Z jednej strony bowiem art. 77 kodeksu celnego znajduje się w sekcji 1 rozdziału 1 tytułu III tego kodeksu, zatytułowanych, odpowiednio, „Dług celny w przywozie”, „Powstanie długu celnego” oraz „Dług celny i zabezpieczenia”. W tym względzie ust. 1 i 2 tego artykułu odnoszą się do długu celnego.
- 45 Z drugiej strony zgodnie z art. 5 pkt 19 wspomnianego kodeksu „dłużnikiem” jest „każda osoba zobowiązana do zapłaty długu celnego”.
- 46 Ponadto art. 84 tego kodeksu odnosi się wyraźnie do długu celnego, przewidując, że w przypadku gdy kilka osób jest zobowiązanych do zapłaty należności celnych przywozowych lub wywozowych odpowiadających temu samemu długowi, odpowiadają one solidarnie za zapłatę tej kwoty.

- 47 Jeżeli chodzi o pojęcie „długu celnego”, to zostało ono zdefiniowane w art. 5 pkt 18 kodeksu celnego jako obowiązek zapłaty „stosownej kwoty należności celnych przywózowych lub wywózowych, określonej dla danych towarów na mocy obowiązującego prawodawstwa celnego”.
- 48 Tymczasem VAT z tytułu importu nie stanowi części „należności celnych przywózowych” w rozumieniu art. 5 pkt 20 wspomnianego kodeksu, który dotyczy należności celnych płatnych przy przywozie towarów.
- 49 Jak to wskazały zarówno Komisja Europejska, jak i U.I. w swoich uwagach na piśmie, z orzecznictwa Trybunału wynika, że VAT, który ma zostać pobrany z tytułu importu towarów, nie należy do takich należności celnych przywózowych [zob. podobnie, w odniesieniu do art. 4 pkt 10 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1), odpowiadającego art. 5 pkt 20 kodeksu celnego, wyroki: z dnia 29 lipca 2010 r., Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, pkt 47; z dnia 2 czerwca 2016 r., Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig, C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:405, pkt 81].
- 50 Wreszcie przepisy Unii w dziedzinie VAT, a w szczególności art. 201 dyrektywy VAT, nie zawierają odesłania do przepisów kodeksu celnego w odniesieniu do obowiązku zapłaty tego podatku, lecz przewidują, jak już stwierdził Trybunał, że obowiązek ten spoczywa na osobie lub osobach wyznaczonych lub uznanych przez państwo członkowskie importu [zob. podobnie, w odniesieniu do art. 21 ust. 2 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), odpowiadającego art. 201 dyrektywy VAT, wyrok z dnia 29 lipca 2010 r., Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, pkt 52).
- 51 Wynika z tego, że na podstawie samego art. 77 ust. 3 tego kodeksu, jeżeli chodzi o zapłatę VAT z tytułu importu, odpowiedzialność pośredniego przedstawiciela celnego nie może zostać utrzymana łącznie z odpowiedzialnością importera, który udzielił mu pełnomocnictwa do reprezentowania i który go reprezentuje.
- 52 Z uwagi na powyższe rozważania na pytanie drugie trzeba odpowiedzieć, iż art. 77 ust. 3 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że zgodnie z tym przepisem pośredni przedstawiciel celny jest zobowiązany jedynie do zapłaty należności celnych od towarów, które zgłosił on organom celnym, a nie dodatkowo VAT z tytułu importu tych samych towarów.

W przedmiocie pytania pierwszego

- 53 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy art. 201 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że solidarna z importerem odpowiedzialność pośredniego przedstawiciela celnego za zapłatę VAT w przywozie może zostać uznana w braku przepisów krajowych wyraźnie wyznaczających go lub uznających go za osobę zobowiązaną do zapłaty tego podatku.
- 54 Tytułem wstępu w odniesieniu do VAT z tytułu importu i należności celnych należy przypomnieć, że wykazują one, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, porównywalne istotne cechy, 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 zapłaty należności celnych i ich wymagalnością [wyroki: z dnia 10 lipca 2019 r., *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, pkt 41; z dnia 3 marca 2021 r., *Hauptzollamt Münster* (Miejsce powstania obowiązku podatkowego w zakresie VAT), C-7/20, EU:C:2021:161, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo].

- 55 Z brzmienia art. 201 dyrektywy VAT, zgodnie z którym VAT z tytułu importu „jest płacony przez osobę lub osoby wyznaczone lub uznane za zobowiązane do zapłaty VAT przez państwo członkowskie importu”, wynika, że artykuł ten pozostawia państwom członkowskim swobodę uznania w zakresie określenia osób zobowiązanych do zapłaty tego podatku, co potwierdza motyw 43 tej dyrektywy, stanowiący, że państwa te powinny mieć pełną swobodę w zakresie wyznaczania osoby zobowiązanej do zapłaty VAT z tytułu importu.
- 56 I tak o ile z przepisu tego wynika, że państwa członkowskie powinny wyznaczyć co najmniej jedną osobę jako osobę zobowiązaną do zapłaty tego podatku, o tyle mogą one wyznaczyć kilka osób, co wynika również z motywu 44 tej dyrektywy, zgodnie z którym państwa członkowskie powinny mieć możliwość określenia, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty jest solidarnie odpowiedzialna za zapłatę podatku.
- 57 W konsekwencji, z uwagi na uprawnienia dyskrecjonalne przyznane państwom członkowskim przez art. 201 dyrektywy VAT, mogą one rzeczywiście postanowić dla celów stosowania tego artykułu, że dłużnicy z tytułu należności celnych będą również zobowiązani do zapłaty VAT z tytułu importu, a w szczególności że pośredni przedstawiciel celny będzie solidarnie odpowiedzialny za zapłatę tego podatku wraz z osobą, która udzieliła mu pełnomocnictwa i którą on reprezentuje.
- 58 Należy przypomnieć, iż zgodnie z art. 288 akapit trzeci TFUE dyrektywa wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków.
- 59 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przepisy dyrektywy powinny być wprowadzone w życie z niepodważalną mocą wiążącą oraz ze szczególnością, precyzją i jasnością koniecznymi, aby spełnić wymóg pewności prawa (wyrok z dnia 24 października 2013 r., *Komisja/Hiszpania*, C-151/12, EU:C:2013:690, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 60 W tym celu niezbędne jest, aby sytuacja prawna wynikająca z krajowych przepisów transponujących dyrektywę była wystarczająco precyzyjna i jasna, aby umożliwić zainteresowanym podmiotom poznanie zakresu ich praw i obowiązków (zob. podobnie wyrok z dnia 14 lutego 2012 r., *Flachglas Torgau* C-204/09, EU:C:2012:71, pkt 60).
- 61 Ponadto zasada pewności prawa wymaga w szczególności, by przepisy prawa były jasne i precyzyjne, a ich skutki przewidywalne, zwłaszcza wówczas, gdy pociągają one za sobą niekorzystne konsekwencje dla jednostek i przedsiębiorstw [wyroki: z dnia 30 kwietnia 2019 r., *Włochy/Rada* (Kwota połowowa miecznika śródziemnomorskiego), C-611/17, EU:C:2019:332, pkt 111; a także z dnia 26 marca 2020 r., *Hungeod i in.*, C-496/18 i C-497/18, EU:C:2020:240, pkt 93 i przytoczone tam orzecznictwo].

- 62 W tych okolicznościach do państw członkowskich należy, w celu wykonania art. 201 dyrektywy VAT, wyznaczenie lub uznanie osoby lub osób zobowiązanych do zapłaty VAT z tytułu importu w drodze wystarczająco jasnych i precyzyjnych przepisów krajowych, z poszanowaniem zasady pewności prawa.
- 63 Wynika z tego, że ewentualna przewidziana przez państwo członkowskie odpowiedzialność pośredniego przedstawiciela celnego za zapłatę VAT z tytułu importu solidarnie z osobą, która dała mu pełnomocnictwo i którą on reprezentuje, powinna zostać ustalona w sposób wyraźny i jednoznaczny przez takie przepisy krajowe.
- 64 W niniejszej sprawie do sądu odsyłającego, który jako jedyny jest właściwy do dokonywania wykładni prawa krajowego, należy dokonanie w świetle wszystkich przepisów prawa włoskiego oceny, czy przepisy te, a w szczególności art. 34 i 38 dekretu nr 43/1973, art. 3 ust. 2 dekretu ustawodawczego nr 374 z dnia 8 listopada 1990 r., o którym mowa w pkt 21 niniejszego wyroku, oraz art. 1 i art. 70 ust. 1 dekretu nr 633/1972, na który powołuje się rząd włoski, lub też art. 2 ust. 1 dekretu z mocą ustawy nr 746/1983, przytoczony przez Komisję, wyznaczają lub uznają w sposób wyraźny i jednoznaczny pośredniego przedstawiciela celnego jako odpowiedzialnego za zapłatę VAT z tytułu importu, poza tym, że jest on, jak to wynika z pkt 42, 46 i 52 niniejszego wyroku, dłużnikiem z tytułu należności celnych solidarnie z importerem, który dał mu pełnomocnictwo i którego reprezentuje, zgodnie z art. 77 ust. 3 i art. 84 kodeksu celnego.
- 65 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, iż art. 201 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że solidarna odpowiedzialność pośredniego przedstawiciela celnego za zapłatę VAT z tytułu importu z importerem nie może zostać przyjęta w braku przepisów krajowych wskazujących lub uznających w sposób wyraźny i jednoznaczny tego przedstawiciela za osobę zobowiązaną do zapłaty tego podatku.

W przedmiocie kosztów

- 66 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:

- 1) Artykuł 77 ust. 3 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny należy interpretować w ten sposób, że zgodnie z tym przepisem pośredni przedstawiciel celny jest zobowiązany jedynie do zapłaty należności celnych od towarów, które zgłosił on organom celnym, a nie dodatkowo podatku od wartości dodanej z tytułu importu tych samych towarów.
- 2) Artykuł 201 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 solidarna odpowiedzialność pośredniego przedstawiciela celnego za zapłatę podatku od wartości dodanej z tytułu importu z importerem nie może zostać przyjęta w braku przepisów krajowych wskazujących lub uznających w sposób wyraźny i jednoznaczny tego przedstawiciela za osobę zobowiązaną do zapłaty tego podatku.

Podpisy