

Downloaded via the EU tax law app / web

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (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 dęugu celnego – Podatek od wartoŹci dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 – Artykuł 70 i 71 – Zdarzenie powodujęce powstanie obowięzku podatkowego w zakresie VAT w przywozie i jego wymagalnoŹci – Miejsce powstania zobowięzania podatkowego – Stwierdzenie niewypeęnienia obowięzku okreęonego w przepisach celnych Unii – Towar fizycznie wwieziony na obszar celny Unii w jednym paŹstwie częonkowskim, lecz wprowadzony do obrotu gospodarczego Unii w paŹstwie częonkowskim, w którym stwierdzono naruszenie

W sprawie C-7/20

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

VS

przeciwko

Hauptzollamt Münster,

TRYBUNAŹ (szósta izba),

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

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniajęc pisemny etap postępowania,

rozwaęyszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Hauptzollamt Münster – K. Thode, w charakterze peęnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej – F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitę i R. Pethke, w charakterze peęnomocników,

podjęwszy, po wysęuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujęcy

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 tej 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 należnościom celnym przywózowym, 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 przywózowych lub wywózowych 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 gównym:

„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, przewożąc 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 rzeczony kontrola 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 odwoławczym, podnosząc, że korzysta 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 odwoławczy 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 długi celny w przywozie, który obciąża skarżącego w postępowaniu głównym, zgodnie z art. 79 ust. 3 lit. a) tego kodeksu.

18 Zdaniem sądu odwoławczego nie ulega wątpliwości, że zgodnie z art. 87 ust. 4 kodeksu celnego długi 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 przewiezony do urzędu celnego i przedstawiony organom celnym, to niemieckie organy dokonały stwierdzenia długu celnego. Po wtóre, kwota należności celnych stanowiła 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 odwoławczy 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 d?ug celny w związku z pojazdem b?d?cym przedmiotem post?powania g?ównego powsta? w Niemczech, mo?na uzna?, ?e zobowi?zanie z tytu?u VAT równie? powsta?o w tym pa?stwie cz?onkowskim, mimo i? pojazd ten zosta? wwieziony na terytorium Unii przez Bu?gari?.

22 Ponadto, zdaniem s?du odsy?aj?cego, w niniejszym przypadku spe?nione zosta?y inne konieczne przes?anki powstania zobowi?zania z tytu?u VAT. Pojazd b?d?cy przedmiotem post?powania g?ównego by? bowiem u?ywany przez kilka miesi?cy na terytorium Unii i nie by? obj?ty jak?kolwiek procedur? celn?. W związku z tym zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u niezachowanie przepisów celnych pozwala?oby za?o?y?, ?e pojazd zosta? wprowadzony do obrotu gospodarczego Unii, a zatem móg? by? przedmiotem konsumpcji.

23 Jednak?e Finanzgericht Düsseldorf (s?d finansowy w Dusseldorfie) wyra?a w?tpliwo?ci dotycz?ce mo?liwo?ci zastosowania przez analogi? zasad wyra?onych w art. 87 ust. 4 kodeksu celnego do powstania zobowi?zania z tytu?u VAT w przywozie. Z jednej strony bowiem nale?a?oby dokona? odr?bnej analizy kompetencji dotycz?cych poboru nale?no?ci 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 wy??cznie chwili powstania zobowi?zania podatkowego z tytu?u VAT i nie zawiera ?adnego odniesienia do kryteriów, ustanowionych w art. 60 i 61 tej dyrektywy, pozwalaj?cych okre?li? miejsce przywozu.

24 W tych okoliczno?ciach Finanzgericht Düsseldorf (s?d finansowy w Dusseldorfie) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy [VAT] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e przepis art. 87 ust. 4 [kodeksu celnego] stosuje si? mutatis mutandis do powstania zobowi?zania z tytu?u [VAT] (podatku obrotowego od przywozu)?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

25 Poprzez swe pytanie s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e zobowi?zanie w zakresie VAT w przywozie dotycz?ce towarów podlegaj?cych nale?no?ciom celnym mo?e powsta? w pa?stwie cz?onkowskim, w którym stwierdzono niewype?nienie obowi?zku ustanowionego w przepisach celnych Unii.

26 W związku z tym nale?y zauwa?y?, ?e 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 znajduj? si? w swobodnym obrocie.

27 Otó? szereg okoliczno?ci pozwala na stwierdzenie wyst?powania związku mi?dzy VAT w przywozie a nale?no?ciami celnymi.

28 Przede wszystkim o ile zgodnie z art. 60 dyrektywy VAT miejscem importu towarów jest pa?stwo cz?onkowskie, na którego terytorium znajduj? si? towary w momencie ich wprowadzenia do Unii, o tyle art. 71 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy przewiduje, ?e w przypadku gdy importowane towary podlegaj? nale?no?ciom celnym, zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego ma miejsce, a VAT staje si? wymagalny z chwil? zaistnienia zdarzenia

powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego i zaistnienia wymagalno?ci tych op?at.

29 Ponadto VAT w przywozie i nale?no?ci celne wykazuj? porównywalne cechy zasadnicze, jako ?e zobowi?zania ich dotycz?ce powstaj? w wyniku przywozu towarów do Unii i wprowadzenia ich w dalszej kolejno?ci do obrotu gospodarczego w pa?stwach cz?onkowskich. Paralelizm ten znajduje zreszt? potwierdzenie w fakcie, ?e art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT zezwala pa?stwom cz?onkowskim na powi?zanie zdarzenia powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego w zakresie VAT w przywozie i jego wymagalno?ci ze zdarzeniem powoduj?cym powstanie obowi?zku uiszczenia nale?no?ci celnych i ich wymagalno?ci? (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 Trybuna?u, do d?ugu celnego mo?e dodatkowo doj?? nale?no?? VAT, je?eli w zakresie dotycz?cym niezgodnego z prawem dzia?ania prowadz?cego do powstania d?ugu celnego mo?na przypuszcza?, ?e odno?ne towary zosta?y wprowadzone do obrotu gospodarczego Unii i mog?y by? przedmiotem konsumpcji, powoduj?c powstanie obowi?zku zap?aty 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 Jednak?e domniemanie to mo?e zosta? obalone, je?eli zostanie ustalone, ?e pomimo naruszenia przepisów celnych, które spowodowa?o powstanie d?ugu celnego w przywozie w pa?stwie cz?onkowskim, w którym mia?o miejsce to naruszenie, towar zosta? wprowadzony do obrotu gospodarczego Unii na terytorium innego pa?stwa cz?onkowskiego, w którym towar ten by? przeznaczony do konsumpcji. W tym wypadku to w tym drugim pa?stwie cz?onkowskim ma miejsce zdarzenie powoduj?ce powstanie zobowi?zania 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 wzgl?dzie nale?y podkre?li?, ?e w sprawie zako?czonej wyrokiem z dnia 10 lipca 2019 r., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C?26/18, EU:C:2019:579), jakkolwiek przepisy celne w zwi?zku z odno?nymi towarami zosta?y naruszone na terytorium Niemiec, to towary te zosta?y na tym terytorium wy??cznie prze?adowane z jednego samolotu do innego przed przewiezieniem ich do Grecji. To ostatnie pa?stwo cz?onkowskie stanowi?o bowiem ich miejsce ostatecznego przeznaczenia oraz miejsce ich konsumpcji.

33 W tych okoliczno?ciach Trybuna? stwierdzi?, ?e odno?ne towary wesz?y do obrotu gospodarczego Unii w pa?stwie cz?onkowskim ich ostatecznego przeznaczenia oraz ?e w konsekwencji zobowi?zanie w zakresie VAT w przywozie dotycz?ce tych towarów powsta?o w tym pa?stwie cz?onkowskim (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 Trybuna?, wynika, ?e podobnie jak w okoliczno?ciach prowadz?cych do wydania wyroku z dnia 10 lipca 2019 r., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C?26/18, EU:C:2019:579), pojazd b?d?cy przedmiotem post?powania g?ównego zosta? bez w?tpienia wwieziony fizycznie na terytorium Unii przez Bu?gari?, co oznacza, ?e w to w tym pa?stwie cz?onkowskim nie dope?niono obowi?zków celnych.

35 Jednak?e z tych samych informacji, których zweryfikowanie nale?y do s?du odsy?aj?cego, wynika, ?e jakkolwiek odno?ny pojazd w ramach tranzytu z Turcji do Niemiec zosta? najpierw wprowadzony na obszar celny Unii w Bu?garii, a nast?pnie po przejechaniu przez terytorium pa?stwa trzeciego, to znaczy Serbii, zosta? ponownie wprowadzony na ten obszar celny na W?grzech, pojazd ten by? rzeczywi?cie u?ywany w Niemczech, pa?stwie cz?onkowskim miejsca zamieszkania VS. W rezultacie w sytuacji gdy pojazd ten zosta? wprowadzony do obrotu

gospodarczego Unii w Niemczech, to w tym ostatnim państwie członkowskim powstało zobowiązanie w zakresie VAT w przywozie.

36 W świetle ogólnych uwag na poprzednie 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

* Język postępowania: niemiecki.