

Wydanie tymczasowe

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

mających 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. Župeta,

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, który wspiera G. Albenzio, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu greckiego – M. Tassopoulou, K. Georgiadis oraz G. Avdikos, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart oraz F. Moro, w charakterze pełnomocników,

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

Wyrok

1 Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 201 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektyw? VAT”) oraz art. 77 ust. 3 rozporz?dzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 pa?dziernika 2013 r. ustanawiaj?cego unijny kodeks celny (Dz.U. 2013, L 269, s. 1, zwanego dalej „kodeksem celnym”).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy U.I. Srl a Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia (agencj? ce? i monopoli – urz?dem celnym w Wenecji, W?ochy) (zwanym dalej „urz?dem celnym”) w przedmiocie zap?aty przez U.I. jako po?redniego przedstawiciela celnego, poza nale?no?ciami celnymi z tytu?u przywozu tak?e podatku od warto?ci dodanej (VAT) od przywozu.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

3 Motywy 43 i 44 dyrektywy VAT stanowi?:

„(43) Pa?stwa cz?onkowskie powinny mie? pe?n? swobod? w zakresie wyznaczania osoby zobowi?zanej do zap?aty VAT z tytu?u importu.

(44) Pa?stwa cz?onkowskie powinny mie? mo?liwo?? okre?lenia, ?e osoba inna ni? osoba zobowi?zana do zap?aty VAT jest solidarnie odpowiedzialna za zap?at? podatku”.

4 Artyku? 2 ust. 1 lit. d) tej dyrektywy przewiduje, ?e import towarów jest transakcj? podlegaj?c? VAT.

5 Zgodnie z art. 30 akapit pierwszy wspomnianej dyrektywy import towarów oznacza wprowadzenie na terytorium Unii towarów, które nie znajduj? si? w swobodnym obrocie w rozumieniu art. 29 TFUE.

6 Artyku? 70 tej dyrektywy ustanawia zasad?, zgodnie z któr? zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego ma miejsce, a VAT staje si? wymagalny, z chwil? importu towarów.

7 Zgodnie z art. 71 dyrektywy VAT:

„1. W przypadku gdy, z chwil? ich wprowadzenia do [Unii], towary zostaj? obj?te jedn? z procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 156, 276 i 277, lub procedur? odprawy czasowej z ca?kowitym zwolnieniem z nale?no?ci celnych przywozowych, lub procedur? tranzytu zewn?trznego, zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego ma miejsce, a VAT staje si? wymagalny, dopiero w momencie, gdy towary przestaj? podlega? tym procedurom lub sytuacjom.

W przypadku jednak gdy importowane towary podlegają należnościami 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 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 należony na określonej osobie obowiązek zapłaty stosownej kwoty należności celnych przywózowych lub wywózowych, określonej dla danych towarów na mocy obowiązujących przepisów prawa celnego;

19) »dłużnik« oznacza każdą osobę odpowiedzialną za dług celny;

20) »należności celne przywózowe« 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 bezpośrednio – w tym przypadku przedstawiciel celny działa w imieniu i na rzecz innej osoby, lub pośrednio – 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 konkretnym przeznaczeniu;
- b) odpraw[y] czasow[ej] z czasowym 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 dotyczy ce jednej z procedur, o których mowa w ust. 1, zostaje sporządzone na podstawie danych powodujących, że nie zostały 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 odpowiadają temu samemu długowi celnemu zobowiązanych jest kilku dłużników, odpowiadają oni solidarnie za zapłatę tej kwoty”.

Prawo woskie

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 jakiegokolwiek podmioty”.

14 Zgodnie z art. 8 tego kodeksu:

„Za niepodlegającą opodatkowaniu sprzedaż eksportowa uważa się:

[...]

- c) dostaw, w tym dostaw dokonanych za pośrednictwem agentów handlowych, towarów innych

ni? budynki i tereny budowlane oraz ?wiadczenie us?ug na rzecz osób, które dokona?y sprzeda?y eksportowej lub transakcji wewn?trzwspólnotowych i które z tego tytu?u korzystaj? z mo?liwo?ci nabycia, równie? za po?rednictwem agentów handlowych, lub dokonania przywozu towarów i us?ug bez zap?aty podatku.

[...].

15 Artyku? 17 ust. 1 wspomnianego dekretu przewiduje:

„Do zap?aty podatku s? zobowi?zane osoby wykonuj?ce opodatkowane dostaw? towarów i ?wiadczenie us?ug, które to osoby powinny dokona? zap?aty podatku na rzecz skarbu pa?stwa w kwocie ??cznej dla wszystkich dokonanych transakcji po dokonaniu odliczenia okre?lonego 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 si?, oblicza si? i pobiera si? od ka?dej transakcji. W odniesieniu do sporów i sankcji zastosowanie maj? przepisy celne dotycz?ce nale?no?ci celnych”.

17 Artyku? 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 przyj?cia tekstu jednolitego przepisów ustawowych w dziedzinie ce?) 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:

„»Nale?no?ci celne« oznaczaj? wszelkie nale?no?ci, które na mocy ustawy s? pobierane przez organy celne w zwi?zku z czynno?ciami celnymi.

W ramach nale?no?ci celnych »op?aty graniczne« stanowi? nale?no?ci celne przywozowe i wywozowe, potr?cenia i inne op?aty przywozowe i wywozowe przewidziane w rozporz?dzeniach wspólnotowych i przepisach wykonawczych do nich, a ponadto w odniesieniu do towarów importowanych op?aty monopolowe, op?aty graniczne oraz wszelkie inne podatki lub op?aty konsumpcyjne na rzecz pa?stwa”.

18 Zgodnie z art. 38 tego kodeksu:

„Obowi?zek zap?aty nale?no?ci celnych spoczywa na w?a?cicielu towarów zgodnie z art. 56 i solidarnie na wszystkich osobach, na których rachunek towary zosta?y przywiezione lub wywiezione.

W celu poboru podatku pa?stwo poza innymi uprawnieniami ustawowymi ma prawo do zatrzymania towarów podlegaj?cych opodatkowaniu.

Z prawa do zatrzymania mo?na skorzysta? równie? w celu zaspokojenia wszelkich innych wierzytelno?ci pa?stwa dotycz?cych towarów b?d?cych przedmiotem czynno?ci celnych”.

19 Artyku? 1 Decreto-Legge n. 746 – Disposizioni urgenti in materia di imposta su valore aggiunto (dekretu z moc? ustawy nr 746 w sprawie pilnych przepisów w dziedzinie podatku od warto?ci dodanej) z dnia 29 grudnia 1983 r. (GURI nr 358 z dnia 31 grudnia 1983 r.), przekszta?cony i zmieniony ustaw? nr 17 z dnia 27 lutego 1984 r. (GURI nr 59 z dnia 29 lutego 1984 r.), w brzmieniu obowi?zuj?cym w chwili zaistnienia okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym (zwanego dalej „dekretem z moc? ustawy nr 746/1983”), przewiduje:

„Przepisy art. 8 ust. 1 lit. c) i art. 8 ust. 2 [dekretu nr 633/1972] ze zmianami maj? 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, zleceniodawcy 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 ceł 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 ceł”.

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 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 mocy 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 przedłożonego organom celnym odpowiednie zgłoszenia. Podniosła ona jednak, że przepisy, na podstawie których zostały wydane wspomniane decyzje określające wysokość zobowiązań podatkowych, 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 dągu celnego, przywóz oraz że zdarzenie to zostało wskazane w uregulowaniu celnym. Należy również odwołać się do tego uregulowania w celu ustalenia pochodzenia dągu z tytułu VAT w przywozie, a zatem w celu ustalenia, że dąnikami tego dągu 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 należyć 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 innymi 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 mogą dokonywać rozszerzającego stosowania przepisów prawa Unii dotyczących dągów 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 wyjątkowo importera jako osobę zobowiązaną do zapłaty tego podatku. Z kolei w przypadku szerokiej wykładni tych pojęć sąd ten mógłby

stosowa? w sposób rozszerzaj?cy przepisy krajowe ustanowione dla innych podatków ni? VAT z tytu?u importu, takich jak nale?no?ci celne.

30 Podobnie wyk?adnia art. 77 ust. 3 kodeksu celnego, a w szczególno?ci kwestia, czy jego zastosowanie powinno by? ograniczone do nale?no?ci celnych, jest decyduj?ca dla rozstrzygni?cia sporu w post?powaniu g?ównym.

31 W tych okoliczno?ciach Commissione tributaria provinciale di Venezia (komisja podatkowa dla prowincji Wenecja) postanowi?a zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 201 dyrektywy [VAT] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e przepis ten, który stanowi, i? »VAT z tytu?u importu jest p?acony przez osob? lub osoby wyznaczone lub uznane za zobowi?zane do zap?aty VAT przez pa?stwo cz?onkowskie importu«, nale?y rozumie? w ten sposób, ?e na pa?stwie tym spoczywa obowi?zek ustanowienia przepisu prawa krajowego w dziedzinie VAT z tytu?u importu (podatek krajowy: [sprawa zako?czona wyrokiem z dnia 17 lipca 2014 r., Equoland, C?272/13, EU:C:2014:2091]), który wyra?nie okre?la osoby zobowi?zane do zap?aty tego podatku?

2) Czy art. 77 ust. 3 rozporz?dzenia (UE) nr 952/2013 z dnia 9 pa?dziernika 2013 r. [kodeksu celnego], dotycz?cy d?ugu celnego w przywozie, zgodnie z którym »w przypadku przedstawicielstwa po?redniego d?u?nikiem jest równie? osoba, na której rzecz dokonuje si? zg?oszenia celnego«, nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e przedstawiciel po?redni ponosi odpowiedzialno?? nie tylko za nale?no?ci celne, lecz równie? za zap?at? VAT z tytu?u importu z tego tylko powodu, ?e jest osob? »zg?aszaj?c? organom celnym« we w?asnym imieniu?».

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalno?ci

32 Rz?d w?oski twierdzi, ?e pytania prejudycjalne s? niedopuszczalne, a to ze wzgl?du na to, ?e nie do??, ?e s? one niejednoznaczne, to ponadto nie maj? one znaczenia dla rozstrzygni?cia sporu w post?powaniu g?ównym, poniewa? s?d odsy?aj?cy nie zastosowa? orzecznictwa Corte suprema di cassazione (s?du kasacyjnego), który rozstrzygn?? ju? kwesti? osób odpowiedzialnych za VAT z tytu?u importu. Ponadto, je?eli chodzi o pytanie pierwsze, przepisy krajowe i unijne jednoznacznie okre?laj?ce zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego w zakresie VAT z tytu?u importu i jego d?u?ników nie zosta?y wyra?nie wskazane.

33 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE wspó?pracy mi?dzy Trybuna?em i s?dami krajowymi wy??cznie do s?du krajowego, przed którym zawis? spór i który powinien przyj?? na siebie odpowiedzialno?? za maj?ce zapa?? orzeczenie s?dowe, nale?y dokonanie oceny w ?wietle szczególnych okoliczno?ci sprawy zarówno konieczno?ci wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym, po to, aby by? on w stanie wyda? swoje orzeczenie, jak i znaczenia dla sprawy pyta? zadanych Trybuna?owi. W zwi?zku z tym je?li przedstawione pytania dotycz? wyk?adni prawa Unii, Trybuna? jest co do zasady zobowi?zany 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, ?e pytania dotycz?ce wyk?adni prawa Unii przedstawione przez s?d krajowy w ramach stanu faktycznego i prawnego, za którego ustalenie s?d ten jest odpowiedzialny i którego prawid?owo?? nie podlega ocenie Trybuna?u, korzystaj? z domniemania, ?e maj? znaczenie dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybuna? orzeczenia w przedmiocie z?o?onego przez s?d krajowy wniosku jest mo?liwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, ?e wyk?adnia prawa Unii,

o któr? wniesiono, nie ma ?adnego zwi?zku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem post?powania g?ównego, gdy problem jest natury hipotetycznej b?d? gdy Trybuna? nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezb?dnymi do udzielenia u?ytecznej 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 s?d odsy?aj?cy, przedstawiaj?c jednocze?nie powody, dla których zastanawia si? nad wyk?adni? przepisów prawa Unii wskazanych w pytaniach prejudycjalnych, wyja?ni?, ?e odpowiedzi na nie maj? decyduj?ce znaczenie dla rozstrzygni?cia sporu w post?powaniu g?ównym, poniewa? mo?liwo?? uznania ewentualnej odpowiedzialno?ci solidarnej U.I, jako po?redniego przedstawiciela celnego, zale?y od tych odpowiedzi. Tymczasem okoliczno??, ?e s?d ten nie zastosowa? orzecznictwa Corte suprema di cassazione (s?du kasacyjnego), nie mo?e pozbawi? znaczenia dla sprawy pyta? dotycz?cych wyk?adni prawa Unii.

36 Ponadto wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zawiera opis stanu faktycznego i prawnego sporu w post?powaniu g?ównym, w szczególno?ci przepisy krajowe, które mog? mie? zastosowanie, oraz odpowiednie orzecznictwo krajowe, wystarczaj?ce do tego, aby Trybuna? mógł udzieli? u?ytecznej odpowiedzi na dwa przedstawione pytania.

37 W konsekwencji pytania prejudycjalne s? dopuszczalne.

W przedmiocie pytania drugiego

38 Poprzez pytanie drugie, które nale?y zbada? na wst?pie, s?d odsy?aj?cy d??y zasadniczo do ustalenia, czy art. 77 ust. 3 kodeksu celnego nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e zgodnie z samym tym przepisem po?redni przedstawiciel celny jest zobowi?zany do zap?aty nale?no?ci celnych nale?nych od towarów, które zg?osi? on organom celnym, oraz VAT z tytu?u importu tych samych towarów.

39 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przy dokonywaniu wyk?adni przepisu prawa Unii nale?y uwzgl?dnia? nie tylko jego brzmienie, lecz tak?e jego kontekst oraz cele regulacji, której cz??? 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 Nale?y przypomnie?, ?e na podstawie art. 18 ust. 1 kodeksu celnego po?redni przedstawiciel celny dzia?a we w?asnym imieniu, lecz na rzecz osoby trzeciej. Tak wi?c gdy przedstawiciel ten sk?ada „zg?oszenie celne” okre?lone w art. 5 pkt 12 tego kodeksu, czyni to we w?asnym imieniu, lecz na rzecz osoby, która udzieli?a mu pe?nomocnictwa i któr? reprezentuje, a zatem, jak s?uszenie zauwa?a s?d odsy?aj?cy, dzia?a on jako „zg?aszaj?cy” w rozumieniu art. 5 pkt 15 tego kodeksu.

41 Po pierwsze, zgodnie z art. 77 ust. 3 kodeksu celnego d?u?nikiem jest zg?aszaj?cy, a w przypadku przedstawicielstwa po?redniego d?u?nikiem jest równie? osoba, na której rzecz dokonuje si? zg?oszenia celnego.

42 Z brzmienia tego przepisu wynika, ?e zarówno po?redni przedstawiciel celny, jako zg?aszaj?cy, jak i importer, na którego rzecz sk?adane jest to zg?oszenie, s? d?u?nikami.

43 Po drugie, kontekst i cele uregulowania, w które wpisuje si? ten przepis, wskazuj?, ?e dotyczy on wy??cznie d?ugu celnego, a nie równie? VAT z tytu?u importu.

44 Z jednej strony bowiem art. 77 kodeksu celnego znajduje si? w sekcji 1 rozdzia?u 1 tytu?u III tego kodeksu, zatytu?owanych, odpowiednio, „D?ug celny w przywozie”, „Powstanie d?ugu

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 wyrażenie do długu celnego, przewidując, że w przypadku gdy kilka osób jest zobowiązanych do zapłaty należności celnych przywózowych lub wywózowych 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 wyłącznie z odpowiedzialności 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 wyrażnie 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 powstanie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie VAT w przywozie i jego wymagalności ze zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku zapłaty należności celnych i ich wymagalności [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 dyskrecyjne 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 której on reprezentuje.

58 Należy przypomnieć, iż zgodnie z art. 288 akapit trzeci TFUE dyrektywa wiążąca kaźde 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 niezbędną 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.,

Wrochy/Rada (Kwota po?owowa miecznika ?ródziemnomorskiego), C?611/17, EU:C:2019:332, pkt 111; a tak?e 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 okoliczno?ciach do pa?stw cz?onkowskich nale?y, w celu wykonania art. 201 dyrektywy VAT, wyznaczenie lub uznanie osoby lub os?b zobowi?zanych do zap?aty VAT z tytu?u importu w drodze wystarczaj?co jasnych i precyzyjnych przepis?w krajowych, z poszanowaniem zasady pewno?ci prawa.

63 Wynika z tego, ?e ewentualna przewidziana przez pa?stwo cz?onkowskie odpowiedzialno?? po?redniego przedstawiciela celnego za zap?at? VAT z tytu?u importu solidarnie z osob?, która da?a mu pe?nomocnictwo i któr? on reprezentuje, powinna zosta? ustalona w sposób wyra?ny i jednoznaczny przez takie przepisy krajowe.

64 W niniejszej sprawie do s?du odsy?aj?cego, który jako jedyny jest w?a?ciwy do dokonywania wyk?adni prawa krajowego, nale?y dokonanie w ?wietle wszystkich przepis?w prawa w?oskiego oceny, czy przepisy te, a w szczeg?lno?ci 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 powo?uje si? rz?d w?oski, lub te? art. 2 ust. 1 dekretu z moc? ustawy nr 746/1983, przytoczony przez Komisj?, wyznaczaj? lub uznaj? w sposób wyra?ny i jednoznaczny po?redniego przedstawiciela celnego jako odpowiedzialnego za zap?at? VAT z tytu?u importu, poza tym, ?e jest on, jak to wynika z pkt 42, 46 i 52 niniejszego wyroku, d?u?nikiem z tytu?u nale?no?ci celnych solidarnie z importerem, który da? mu pe?nomocnictwo i którego reprezentuje, zgodnie z art. 77 ust. 3 i art. 84 kodeksu celnego.

65 Z uwagi na og? powy?szych rozwa?a? na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzie?, i? art. 201 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e solidarna odpowiedzialno?? po?redniego przedstawiciela celnego za zap?at? VAT z tytu?u importu z importerem nie mo?e zosta? przyj?ta w braku przepis?w krajowych wskazuj?cych lub uznaj?cych w sposób wyra?ny i jednoznaczny tego przedstawiciela za osob? zobowi?zan? do zap?aty tego podatku.

W przedmiocie koszt?w

66 Dla stron w post?powaniu g??wnym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g??wnym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?d?w Trybuna? (sz?sta izba) orzeka, co nast?puje:

1) **Artyku? 77 ust. 3 rozporz?dzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 pa?dziernika 2013 r. ustanawiaj?cego unijny kodeks celny nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e zgodnie z tym przepisem po?redni przedstawiciel celny jest zobowi?zany jedynie do zap?aty nale?no?ci celnych od towar?w, które zg?osi? on organom celnym, a nie dodatkowo podatku od warto?ci dodanej z tytu?u importu tych samych towar?w.**

2) Artyku? 201 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e solidarna odpowiedzialno?? po?redniego przedstawiciela celnego za zap?at? podatku od warto?ci dodanej z tytu?u importu z importerem nie mo?e zosta? przyj?ta w braku przepisów krajowych wskazuj?cych lub uznaj?cych w sposób wyra?ny i jednoznaczny tego przedstawiciela za osob? zobowi?zan? do zap?aty tego podatku.

Podpisy

* J?zyk post?powania: w?oski.