

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 17 lipca 2014 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne ? Podatek od wartości dodanej ? Szósta dyrektywa 77/388/EWG ? Dyrektywa 2006/112/WE ? Zwolnienie przywozu towarów przeznaczonych do objęcia procedurą składu innego niż skład celny ? Obowiązek fizycznego wprowadzenia towarów do składu ? Nieprzestrzeganie ? Obowiązek zapłaty podatku VAT, pomimo że został on już uiszczony w drodze odwrotnego obciążenia

W sprawie C-272/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Commissione tributaria regionale per la Toscana (Włochy) postanowieniem z dnia 25 maja 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 maja 2013 r., w postępowaniu:

Equoland Soc. coop. arl

przeciwko

Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: A. Borg Barthet, prezes izby, E. Levits i F. Biltgen (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: L. Carrasco Marco, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 9 kwietnia 2014 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Equoland Soc. coop. arl przez M. Turciego, R. Vianello oraz D. D’Alauro, avvocati,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. Albenzia, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez M.J. Garcíę-Valdecasas Dorrego oraz L. Banciellę Rodríguez-Miñóna, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Recchię oraz C. Soulay, działające w charakterze pełnomocników,

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

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy interpretacji art. 16 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. L 145, s. 1 – wyd. spec. w j. z. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23) w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2006/18/WE z dnia 14 lutego 2006 r. (Dz.U. L 51, s. 12 zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) oraz art. 154 i 157 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347 s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółdzielnią Equoland Soc. coop. arl (zwaną dalej „Equolandem”) a Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno (agencją celną – urzędem celnym w Livorno, zwanym dalej „urzędem”) w przedmiocie nałożenia na Equoland przez ten urząd obowiązku zapłaty podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) w przywozie od towarów, które nie zostały fizycznie wprowadzone do składu podatkowego, mimo że spółdzielnia ta uiściła ten podatek zgodnie z mechanizmem odwrotnego obciążenia.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 10 ust. 3 szóstej dyrektywy przewiduje:

„Z chwilą przywozu towarów ma miejsce zdarzenie podatkowe [zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego], a podatek staje się wymagalny. W przypadku gdy towary z chwilą ich wprowadzenia na obszar Wspólnoty zostają objęte jedną z regulacji określonych w art. 7 ust. 3, zdarzenie podatkowe [zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego] ma miejsce, a podatek staje się wymagalny jedynie wówczas, gdy towary przestają być objęte tymi regulacjami [procedurami].

Jednakże w przypadku gdy przywożone towary podlegają opłatom celnym, opłatom rolnym lub opłatom o równoważnym skutku w ramach wspólnej polityki, zdarzenie podatkowe [zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego] ma miejsce, a podatek staje się wymagalny z chwilą zaistnienia zdarzenia odnoszącego się do tych opłat wspólnotowych, a opłaty te stają się wymagalne

W przypadkach gdy przywożone towary nie podlegają żadnym z tych opłat wspólnotowych, państwa członkowskie w odniesieniu do zdarzenia podatkowego [zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego] oraz wymagalności podatku mogą stosować obowiązujące przepisy celne”.

4 Artykuł 16 ust. 1 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z art. 28c wskazanej dyrektywy (zwaną dalej „art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy”), stanowi, co następuje:

„Bez uszczerbku dla innych wspólnotowych przepisów podatkowych państwo członkowskie może, z zastrzeżeniem konsultacji przewidzianych w art. 29, podejmować szczególne środki mające na celu zwolnienie wszystkich lub niektórych z następujących transakcji, pod warunkiem że ich celem nie jest ostateczne zużycie lub konsumpcja i że kwota podatku [VAT] należnego [podlegającego zapłacie] w momencie ustania uregulowań [procedur] dotyczących sytuacji określonych w pkt A–E odpowiada kwocie podatku, który byłby należny [który podlegałby

zapłać, gdyby każda z tych transakcji została opodatkowana na terytorium kraju:

A. przywóz towarów z zamiarem objęcia ich regulacji [procedur] składu inni niż skład celny [...]

B. dostawy towarów z zamiarem:

a) zgłoszenia organom celnym oraz, tam gdzie jest to stosowne, objęcia procedur tymczasowego składowania;

b) umieszczenia w wolnym obszarze celnym lub składzie wolnocłowym;

c) objęcia procedur składu celnego lub procedur uszlachetniania czynnego;

[...]

e) objęcia ich na terytorium kraju procedurami składu innymi niż skład celny.

Do celów niniejszego artykułu, za składy inne niż składy celne uważa się:

– w odniesieniu do produktów objętych podatkiem akcyzowym, miejsca określone jako magazyny [składy] podatkowe do celów art. 4 lit. b) dyrektywy [Rady] 92/12/EWG [z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76, s. 1)]

– w odniesieniu do produktów innych niż produkty objęte podatkiem akcyzowym, miejsca określone jako takie przez państwa członkowskie. Jednakże państwom członkowskim nie wolno przewidywać uregulowań o innych składach niż składy celne, w przypadku gdy dane towary mają być dostarczane na etapie obrotu detalicznego.

[...]”.

5 Artykuł 17 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28f stanowi, co następuje:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny.

2. O ile towary i usługi są częścią transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

[...]

b) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku [VAT] od towarów przywożonych na terytorium kraju;

[...]”.

6 Zgodnie z art. 4 lit. b) dyrektywy 92/12 skład podatkowy oznacza „miejsce, gdzie towary objęte podatkiem akcyzowym są produkowane, przetwarzane, przechowywane, otrzymywane lub wysyłane, w ramach systemu zawieszenia podatku akcyzowego, przez uprawnionego właściciela składu w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem warunków przewidzianych przez właściwe władze państwa członkowskiego, gdzie znajduje się skład podatkowy”.

7 Artyku? 4 rozporz?dzenia z moc? ustawy nr 331 z dnia 30 sierpnia 1993 r. w sprawie harmonizacji przepis?w w dziedzinie podatk?w od olej?w mineralnych, alkoholu, napoj?w alkoholowych i przetworzonych wyrob?w tytoniowych, oraz w dziedzinie podatku VAT z przepisami wprowadzonymi dyrektyw? EWG oraz zmian wynikaj?cych z tej harmonizacji, a tak?e przepis?w dotycz?cych systemu upowa?nionych centr?w pomocy podatkowej, procedur zwrotu podatku, wy?zczenia dochod?w przedsi?biorstw z lokalnego podatku dochodowego (podatku ILOR) do wysoko?ci kwoty odpowiadaj?cej bezpo?rednim wydatkom zawodowym, w sprawie ustanowienia w 1993 r. nadzwyczajnego podatku konsumpcyjnego od niekt?rych towar?w i w sprawie innych przepis?w podatkowych (GURI nr 203 z dnia 30 sierpnia 1993 r.) stanowi:

„Nast?puj?ce transakcje dokonywane s? bez uiszczania podatku [VAT]:

[...]

b) transakcje wprowadzenia do swobodnego obrotu towar?w niewsp?lnotowych przeznaczonych do wprowadzenia do sk?adu podatku VAT po ustanowieniu odpowiedniego zabezpieczenia w wysoko?ci proporcjonalnej do wysoko?ci podatku. Ustanowienie zabezpieczenia nie jest konieczne w wypadku upowa?nionych przedsi?biorc?w w rozumieniu art. 14a rozporz?dzenia (EWG) nr 2454/1993 [...] i w wypadku przedsi?biorc?w zwolnionych w rozumieniu wskazanego w art. 90 jednolitego tekstu przepis?w ustawowych w dziedzinie ce?, o kt?rym mowa w rozporz?dzeniu prezydenta republiki nr 43 z dnia 23 stycznia 1973 r.”.

8 Artyku? 13 rozporz?dzenia ustawodawczego nr 471 z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawie reformy sankcji podatkowych innych ni? karne w dziedzinie podatk?w bezpo?rednich, podatku od warto?ci dodanej i pobierania podatk?w zgodnie z art. 3 ust. 133 lit. q) ustawy nr 662 z dnia 23 grudnia 1996 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 5 z dnia 8 stycznia 1998 r., zwanego dalej „rozporz?dzeniem ustawodawczym nr 471/97”), stanowi:

„1. Kto nie uiszcza w wyznaczonym terminie, w ca?o?ci lub w cz??ci, zaliczek, p?atno?ci okresowych, wyr?wnania lub salda podatkowego wynikaj?cego z deklaracji, po odliczeniu w tych wypadkach kwoty p?atno?ci okresowych i zaliczek, chocia?by nie zosta?y one uiszczone, podlega sankcji administracyjnej wynosz?cej 30% ka?dej z niezap?aconych kwot, nawet je?eli w nast?pstwie sprostowania b??d?w materialnych lub b??d?w w obliczeniach stwierdzonych przy kontroli deklaracji rocznej, oka?e si?, ?e kwota podatku jest wy?sza lub ?e kwota podlegaj?cej odliczeniu nadwy?ki jest ni?sza. W wypadku p?atno?ci dotycz?cych wierzytelno?ci zabezpieczonych w ca?o?ci zabezpieczeniami osobistymi lub rzeczowymi przewidzianymi w ustawie lub uznanymi przez organy administracji podatkowej, dokonanych z op?nieniem nieprzekraczaj?cym pi?tnastu dni, sankcja przewidziana w zdaniu pierwszym – dodatkowo do art. 13 ust. 1 lit. a) rozporz?dzenia ustawodawczego nr 472 z dnia 18 grudnia 1997 r. – podlega ponadto zmniejszeniu do kwoty r?wnej jednej pi?tnastej za ka?dy dzie? zw?oki. Ta sama sankcja ma zastosowanie w wypadkach obliczenia podatku podwy?szonego zgodnie z art. 36a i 36b rozporz?dzenia prezydenta republiki nr 600 z dnia 29 wrze?nia 1973 r. i art. 54 rozporz?dzenia nr 633 prezydenta republiki z dnia 26 pa?dziernika 1972 r.

2. Poza przypadkami podatk?w wpisanych do rejestru sankcja ma zastosowanie r?wnie? we wszystkich przypadkach niezap?acenia podatku lub jego cz??ci w przewidzianym terminie.

3. Przewidziane w niniejszym artykule sankcje nie mają zastosowania, w sytuacji gdy podatnik dokonał w odpowiednim czasie na rzecz innego niż mającyce własności biura, urzędu lub koncesjonariusza”.

Okoliczności faktyczne w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

9 Na podstawie odesłania prejudycjalnego i uwag przedstawionych przez Equoland rzędy włoski, hiszpański oraz Komisję Europejską okoliczności faktyczne postępowania głównego mogły być streszczone następująco.

10 W czerwcu 2006 r. Equoland dokonał przywozu do Ufficio adunku towarów pochodzących z państwa trzeciego. Zgłoszenie celne wskazywało, że miejscem przeznaczenia towarów był skąd celny dla celów podatku VAT. W konsekwencji w dniu tejże transakcji nie zapłacono podatku VAT w przywozie.

11 Nazajutrz po przywozie właściciel składu celnego, do którego były przeznaczone towary, wpisał je do ewidencji towarów wprowadzonych do składu. Okazało się jednak, że towary nigdy nie zostały fizycznie złożone w składzie, lecz zostały do wprowadzone jedynie fikcyjnie, a mianowicie poprzez wpisanie ich do rzecznej ewidencji. Towary zostały natychmiast usunięte z procedury składu podatkowego, a VAT został uiszczony w drodze odwrotnego obciążenia, którego dokonał Equoland.

12 Biorąc pod uwagę, że skoro towary nie zostały fizycznie wprowadzone do składu celnego, warunki konieczne do odroczenia podatku VAT w przywozie nie zostały spełnione, Ufficio uznało, że Equoland nie mógł podlegać cego zapłaconiu podatku i zgodnie z art. 13 rozporządzenia ustawodawczego nr 471/97 zapłacono podatku VAT w przywozie podwyższonego o sankcję wynoszącą 30% kwoty podatku.

13 Equoland wniósł skargę na tę decyzję do Commissione tributaria provinciale di Livorno (sądu ds. podatkowych dla prowincji Livorno), podnosząc, że uregulował swą sytuację w odniesieniu do podatku VAT w przywozie poprzez odwrotne obciążenie, ponieważ ten podatek VAT na rzecz Agenzia delle Entrate (agencji przychodów), nie zapłacono na rzecz Ufficio. W konsekwencji w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym nie ma zastosowania art. 13 rozporządzenia ustawodawczego nr 471/97.

14 Jako że skarga Equolanda została oddalona, spółdzielnia ta wniosła apelację od wyroku oddalającego do Commissione tributaria regionale per la Toscana (regionalnego sądu ds. podatkowych dla Toskanii), powtarzając w niej swe stanowisko, zgodnie z którym decyzja w sprawie korekty podatku opierała się wyłącznie na okoliczności, że przywiezione towary nie zostały fizycznie wprowadzone do składu podatkowego, przy czym odliczenie podatku VAT nie miało miejsca, ponieważ w momencie wprowadzenia do obrotu spółdzielnia wystawiła faktury wewnętrzne w odniesieniu do nabycia w drodze przywozu i uiszczała podatek VAT, regulując go w ten sposób. Ponadto Equoland podnosi, że w wielu państwach członkowskich Unii Europejskiej fikcyjne wprowadzenie towaru do składu podatkowego jest zgodne z prawem.

15 Ufficio twierdzi przede wszystkim, że warunkiem koniecznym dla zastosowania uregulowania dotyczącego skądów w dziedzinie podatku VAT, które zawiesza obowiązek uregulowania podatku VAT w momencie przywozu i pozwala na jego zapłatę dopiero w chwili złożenia deklaracji okresowej, jest fizyczne wprowadzenie przywożonych towarów do takiego składu. Krajowe przepisy są bowiem jasne i wymagają fizycznego wprowadzenia rzeczonych towarów do składu, ponieważ odroczenie pobrania podatku VAT jest zabezpieczone jedynie przez ich obecność w mającym odpowiednie upoważnienie składowie celnym.

16 Następnie, w celu ominięcia obowiązku zapłaty podatku VAT w chwili wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego nie można powoływać się na zasadę neutralności podatku VAT, która dotyczy jedynie gospodarczych skutków tego podatku dla konsumentów. W niniejszej sprawie zdarzeniem takim jest przywóz towaru.

17 Wreszcie, jako że podatek VAT w przywozie jest podatkiem pobieranym w chwili przekroczenia na granicy, powinien on zostać ustalony i pobrany przez organy celne, w niniejszej sprawie przez Ufficio, również po to, by umożliwić terminową zapłatę cząstki przypadającej Unii Europejskiej.

18 Sąd odsyłający, do którego wniesiono sprawę, zaznacza, że konsekwencją przyjęcia interpretacji proponowanej przez Ufficio byłoby zmuszanie do dwukrotnej zapłaty podatku VAT z powodu niedochowania obowiązku, który powinno się uważać za wymóg o charakterze czysto formalnym. Tymczasem naruszenie takiego obowiązku mogłoby zostać ukarane niezależnie, w wypadku uznania, że fizyczne wprowadzenie towarów do składu podatkowego jest obowiązkiem, lecz nie powinno ono, w wypadku braku transakcji podlegającej opodatkowaniu, powodować zastosowania podatku VAT do tych towarów.

19 W tych okolicznościach Commissione tributaria regionale per la Toscana postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zgodnie z art. 16 [szóstej dyrektywy] i z art. 154 i 157 [dyrektywy VAT] okoliczności, że przywożone towary mają zostać objęte procedurą składu innego niż celny, a mianowicie procedurą składu podatku VAT, jest wystarczająca do zwolnienia z zapłaty podatku VAT w przywozie, nawet jeżeli nie dochodzi do ich fizycznego wprowadzenia, a jedynie do wprowadzenia »na papierze«?

2) Czy [szósta dyrektywa] i [dyrektywa VAT] stoją na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego polegającej na poborze podatku VAT w przywozie, mimo że został on – omyłkowo lub w wyniku nieprawidłowości – uiszczony zgodnie z mechanizmem odwrotnego obciążenia poprzez wystawienie faktury wewnętrznej i jednoczesny wpis w ewidencji zakupów i sprzedaży?

3) Czy okoliczności, iż państwo członkowskie wymaga zapłaty podatku VAT uiszczanego zgodnie z mechanizmem odwrotnego obciążenia poprzez wystawienie faktury wewnętrznej i jednoczesny wpis w ewidencji zakupów i sprzedaży stanowi naruszenie zasady neutralności podatku VAT?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

20 Jak wynika z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi, przywóz towarów rozpatrywanych w postępowaniu głównym miał miejsce w czerwcu 2006 r., z uwagi na co dyrektywa 2006/112, która weszła w życie dopiero w dniu 1 stycznia 2007 r., nie ma zastosowania *ratione temporis* w sporze w postępowaniu głównym.

21 Należy zatem uznać, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zmierza wyrażenie do uzyskania interpretacji szóstej dyrektywy.

W przedmiocie pytania pierwszego

22 Poprzez swe pierwsze pytanie sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przepis ten stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu uzależniającemu przyznanie przewidzianego przez nie zwolnienia z zapłaty podatku VAT w przywozie od fizycznego wprowadzenia do składu podatkowego dla celów podatku VAT towarów, które są przedmiotem przywozu i są przeznaczone do tegoż składu.

23 W tym względzie należy przypomnieć przede wszystkim, że art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w sposób zawołujący, albowiem przepis ten wprowadza odstępstwo od zasady przewidzianej w art. 10 ust. 3 tejże dyrektywy, zgodnie z którą zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek staje się wymagalny z chwilą przywozu towarów.

24 Następnie prawodawca Unii uzależnił skorzystanie z uprawnienia, jakie zapewnia państwom członkowskim rzeczony art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy od spełnienia dwóch zasadniczych warunków, a mianowicie po pierwsze, że towar, którego przywóz ma być zwolniony z podatku, nie jest przeznaczony do ostatecznego zużycia lub konsumpcji i po drugie, że kwota podatku VAT podlegającego zapłacie w momencie ustania procedur, którym ów towar podlega, odpowiada kwocie podatku VAT, który podlegałby zapłacie, gdyby każda z tych transakcji została opodatkowana na terytorium kraju.

25 Wreszcie na podstawie uprawnienia przysługującego państwom członkowskim mogły one podejmować szczególne środki w celu przyznania zwolnienia przewidzianego w art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy.

26 W tych okolicznościach i wobec braku innych informacji w tym zakresie w szóstej dyrektywie to zasadniczo do państw członkowskich należy określić formalności, jakie podatnik musi spełnić, aby mógł korzystać ze zwolnienia z zapłaty podatku VAT na podstawie rzeczonego przepisu.

27 Należy jednak dodać, że państwa członkowskie przy wykonywaniu przyznanych im kompetencji muszą szanować prawo Unii i jego ogólne zasady, a w konsekwencji również zasadę proporcjonalności (zob. wyrok *Radius*, C-263/11, EU:C:2012:497, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że włoski ustawodawca przewidział, iż podatnik ma obowiązek fizycznego wprowadzenia towaru będącego przedmiotem przywozu do składu celnego, aby mógł korzystać ze zwolnienia z zapłaty podatku VAT w przywozie, albowiem ich fizyczna obecność ma na celu zapewnienie późniejszego pobrania podatku.

29 Tymczasem należy zauważyć, że obowiązek taki, pomimo że ma charakter formalny, umożliwia skuteczne osiągnięcie realizowanych celów, którymi są zapewnienie prawidłowego

pobrania podatku VAT i zapobieganie oszustwom w zakresie tego podatku, a także nie wykracza sam w sobie poza to, co konieczne do osiągnięcia tych celów.

30 Na pierwsze pytanie należy zatem odpowiedzieć, że art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przepis ten nie stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu uzależniającemu przyznanie przewidzianego przez nie zwolnienia z zapłaty podatku VAT w przywozie od fizycznego wprowadzenia do składu podatkowego dla celów podatku VAT towarów, które są przedmiotem przywozu i są przeznaczone do tego składu.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

31 Poprzez swe pytania drugie i trzecie, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy szósta dyrektywa należy interpretować w ten sposób, że zgodnie z zasadą neutralności podatku VAT, rzeczona dyrektywa stoi na przeszkodzie krajowemu uregulowaniu, na którego podstawie państwo członkowskie wymaga zapłaty podatku VAT w przywozie, chociaż został on już uregulowany w drodze odwrotnego obciążenia poprzez wystawienie faktury wewnętrznej i wpis w ewidencji zakupów i sprzedaży podatnika.

32 W tym względzie należy przypomnieć, że w sytuacji gdy w celu wykonania kompetencji przyznanych przez art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy państwa członkowskie przyjmują środki takie jak obowiązek fizycznego wprowadzenia towaru będącego przedmiotem przywozu do składu podatkowego, w wypadku braku uregulowań w dziedzinie sankcji państwa te mają również kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie (zob. podobnie wyrok Rådhihs, EU:C:2012:497, pkt 44).

33 Państwa członkowskie mogą więc zgodnie z prawem, w celu zapewnienia prawidłowego pobierania podatku i zapobiegania oszustwom, przewidzieć w swych przepisach krajowych odpowiednie sankcje służące karaniu niedochowania obowiązku fizycznego wprowadzenia towaru będącego przedmiotem przywozu do składu podatkowego.

34 Sankcje te nie powinny jednak wykraczać poza to, co niezbędne dla osiągnięcia tych celów (zob. podobnie wyroki: Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 65–67; EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 67; Rådhihs, EU:C:2012:497, pkt 47).

35 W celu dokonania oceny, czy dana sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności, należy brać pod uwagę w szczególności charakter i wagę naruszenia, którego ukaraniu służy ta sankcja, oraz sposób ustalania jej kwoty.

36 Jeżeli chodzi po pierwsze o charakter i wagę naruszenia, należy przede wszystkim przypomnieć, że obowiązek fizycznego wprowadzenia towaru będącego przedmiotem przywozu do składu podatkowego stanowi, jak stwierdzono w pkt 29 niniejszego wyroku, wymóg formalny.

37 Następnie należy zaznaczyć, że jak podkreślił to sąd odsyłający, konsekwencją braku przestrzegania tego obowiązku nie było – przynajmniej w sprawie w postępowaniu głównym – niezapłacenie podatku VAT w przywozie, ponieważ został on uregulowany w ramach dokonanego przez podatnika odwrotnego obciążenia.

38 Można oczywiście argumentować, że skoro przywieziony towar nie został fizycznie wprowadzony do składu podatkowego, podatek VAT podlega zapłacie w chwili przywozu i w konsekwencji zapłacony w drodze odwrotnego obciążenia stanowi spódnion zapłatę podatku VAT.

39 Niemniej jednak, jak wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału, spódnione uiszczenie podatku VAT, w sytuacji gdy brak jest próby oszustwa lub uszczerbku dla budżetu państwa,

stanowi jedynie naruszenie formalne, które nie może podważyć przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia. W każdym razie spółniona zapłata podatku VAT nie może sama z siebie zostać zrównana z oszustwem, które wymaga, z jednej strony, aby dana transakcja, mimo że spełnia przesłanki ustanowione przez odpowiednie przepisy szóstej dyrektywy i prawa krajowego transponującego te dyrektywy, miała za skutek uzyskanie korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą owe przepisy, oraz z drugiej strony, aby z ogółu obiektywnych czynników wynikało, że zasadniczym celem danej transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej (zob. podobnie wyroki: Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 74, 75; EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, pkt 74).

40 Po drugie w odniesieniu do sposobu ustalania kwoty sankcji należy stwierdzić przede wszystkim, że wymóg, według którego podatnik musi, oprócz podwyższenia o 30% uiścić ponownie podatek VAT w przywozie, w sytuacji gdy dokonana już płatność nie zostaje uwzględniona, jest w istocie równoznaczny z pozbawieniem tego podatnika przysługującego mu prawa do odliczenia. Poddanie tej samej transakcji dwukrotnemu opodatkowaniu podatkiem VAT, przy jednokrotnym tylko przyznaniu możliwości odliczenia tego podatku, pozostawia ciżar zapłaty pozostałego podatku VAT na podatniku.

41 W tym względzie, bez potrzeby badania zgodności tej części sankcji z zasadą proporcjonalności, wystarczy przypomnieć po pierwsze, że Trybunał wielokrotnie orzekał, iż z uwagi na dominujące miejsce, jakie zajmuje prawo do odliczenia we wspólnym systemie podatku VAT, który zmierza do zagwarantowania pełnej neutralności podatkowej tego podatku w odniesieniu do każdej działalności gospodarczej, jako że neutralność ta oznacza możliwość odliczenia przez podatnika podlegającego zapłacie lub uiszczonemu podatku VAT w ramach działalności gospodarczej, sankcja polegająca na odmowie prawa do odliczenia nie jest zgodna z szóstą dyrektywą, w wypadku gdy nie stwierdzono oszustwa ani uszczerbku dla budżetu państwa (zob. podobnie wyroki: Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, pkt 23, 24; a także EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, pkt 68, 70).

42 Po drugie z orzecznictwa Trybunału wynika, że wbrew twierdzeniom rzędu woskiego przedstawionym na rozprawie, mechanizm odwrotnego obciążenia przewidziany w szóstej dyrektywie pozwala między innymi zwalczać oszustwa i unikanie opodatkowania stwierdzone przy niektórych rodzajach transakcji (zob. wyrok Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, pkt 34).

43 Jako że według sądu odsyłającego w sprawie w postępowaniu głównym nie doszło do oszustwa ani do usiłowania oszustwa, nie można uznać, że z zasadą neutralności podatku VAT zgodna jest część sankcji, która wymaga ponownej zapłaty uiszczonemu już podatku VAT, w wypadku gdy ta druga zapłata nie zapewnia prawa do odliczenia.

44 Następnie w odniesieniu do części sankcji polegającej na podwyższeniu podatku o zryczałtowany odsetek wystarczy przypomnieć, że Trybunał orzekł już, iż taki sposób ustalania kwoty sankcji – bez możliwości jej stopniowania – może wykraczać poza to, co konieczne dla zapewnienia prawidłowego pobierania podatku VAT i zapobiegania oszustwom (zob. podobnie wyrok Roldihs, EU:C:2012:497, pkt 45, 50–52).

45 W niniejszej sprawie, wobec wysokości odsetka przyjętego dla podwyższenia przewidzianego przez przepisy krajowe i niemożliwości dostosowania go do szczególnych okoliczności każdego przypadku nie do wykluczenia jest, że taki sposób ustalania kwoty sankcji, a zatem część odpowiadająca temu podwyższeniu, może okazać się nieproporcjonalny (zob. wyrok Roldihs, EU:C:2012:497, pkt 52).

46 Wreszcie należy dodać, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału zapłata odsetek za zwłokę może stanowić odpowiednią sankcję w wypadku naruszenia formalnego obowiązku, o ile

nie wychodzi ona poza to, co jest konieczne do osiągnięcia realizowanych celów polegających na zapewnianiu prawidłowego poboru podatku VAT i zapobieganiu oszustwom (zob. wyrok EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, pkt 75).

47 Niemniej jednak, jeżeli roczna kwota odsetek należonych na podatnika odpowiadaaby kwocie podatku podlegającego odliczeniu, prowadząc w ten sposób do pozbawienia podatnika prawa do odliczenia, sankcja taka powinna zostać uznana za nieproporcjonalną.

48 W każdym razie ostateczna ocena proporcjonalnego charakteru rozpatrywanej w postępowaniu głównym sankcji należy wyznaczyć do sądu odsyłającego.

49 W świetle powyższych uwag na drugie i trzecie pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że szósta dyrektywa należy interpretować w ten sposób, że zgodnie z zasadą neutralności podatku VAT rzeczona dyrektywa stoi na przeszkodzie krajowemu uregulowaniu, na którego podstawie państwo członkowskie wymaga zapłaty podatku VAT w przywozie, chociaż został on już uregulowany w drodze odwrotnego obciążenia poprzez wystawienie faktury wewnętrznej i wpis w ewidencji zakupów i sprzedaży podatnika.

W przedmiocie kosztów

50 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 16 ust. 1 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, zmienionej dyrektywą Rady 2006/18/WE z dnia 14 lutego 2006 r. w brzmieniu wynikającym z art. 28c szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przepis ten nie stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu uzależniającemu przyznanie przewidzianego przez nie zwolnienia z zapłaty podatku od wartości dodanej w przywozie od fizycznego wprowadzenia do składu podatkowego dla celów tego podatku towarów, które są przedmiotem przywozu i są przeznaczone do tego składu.**

2) **Szósta dyrektywa 77/388, zmieniona dyrektywą 2006/18 należy interpretować w ten sposób, że zgodnie z zasadą neutralności podatku od wartości dodanej rzeczona dyrektywa stoi na przeszkodzie krajowemu uregulowaniu, na którego podstawie państwo członkowskie wymaga zapłaty podatku od wartości dodanej w przywozie, chociaż został on już uregulowany w drodze odwrotnego obciążenia poprzez wystawienie faktury wewnętrznej i wpis w ewidencji zakupów i sprzedaży podatnika.**

Podpisy

* Język postępowania: włoski.