

62018CJ0026

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 10 lipca 2019 r. (*1)

Odesłanie prejudycjalne – Unia celna – Rozporządzenie (EWG) nr 2913/92 – Artykuły 202 i 203 – Należności celne przywozowe – Powstanie dłuży celnego z powodu naruszenia przepisów celnych – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. d) i art. 30 – VAT w przywozie – Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego – Pojęcie „przywozu” towaru – Wymóg wejścia towaru do obrotu gospodarczego w Unii Europejskiej – Przewóz tego towaru do państwa członkowskiego innego niż to, w którym powstał dłuży celny

W sprawie C-26/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hessisches Finanzgericht (sąd ds. finansowych dla Hesji, Niemcy) postanowieniem z dnia 2 listopada 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 stycznia 2018 r., w postępowaniu:

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung

przeciwko

Hauptzollamt Frankfurt am Main,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: J.C. Bonichot, prezes izby, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen i M. Safjan (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: D. Dittert, kierownik wydziału,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 5 grudnia 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

—

w imieniu Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung przez R. Welzela i U. Reimera, Steuerberater,

—

w imieniu Hauptzollamt Frankfurt am Main przez U. Becka, działającego w charakterze pełnomocnika,

—

w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa i M. Tassopoulou, działających w charakterze pełnomocników,

—

w imieniu Komisji Europejskiej przez F. Clotuche-Duvieusart i B.R. Killmanna, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 27 lutego 2019 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. d) i art. 30 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 pomiędzy spółką Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (zwaną dalej „FedEx”) a Hauptzollamt Frankfurt am Main (głównym urzędem celnym we Frankfurcie nad Menem, Niemcy, zwanym dalej „głównym urzędem celnym w Niemczech”) w przedmiocie obowiązków uiszczenia podatku od wartości dodanej (VAT) w Niemczech w związku z powstaniem długu celnego w przywozie z powodu naruszenia przepisów celnych popełnionych na terytorium tego państwa członkowskiego.

Ramy prawne

Prawo Unii

Rozporządzenie nr 2913/92

3

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.U. 2013, L 269, s. 1; sprostowanie Dz.U. 2013, L 287, s. 90) uchyliło i zastąpiło rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1) od dnia 1 maja 2016 r. Jednak z uwagi na datę zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym rozporządzenie nr 2913/92, zmienione rozporządzeniem Rady (WE) nr 1791/2006 z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 363, s. 1, zwane dalej „kodeksem celnym”), ma zastosowanie do niniejszej sprawy.

4

Artykuł 40 kodeksu celnego stanowi:

„Towary wprowadzone na obszar celny Wspólnoty zostają przedstawione organom celnym przez osobę, która wprowadziła je na ten obszar lub, w zależności od przypadku, przez osobę, która przejęła odpowiedzialność za przewóz towarów po ich wprowadzeniu, z wyjątkiem towarów przewożonych środkami transportu bieżącymi jedynie w tranzycie przez wody terytorialne lub przestrzeń powietrzną obszaru celnego bez postoju na tym obszarze. Osoba zgłaszająca towary

powołuje się na deklarację skróconą lub deklarację celną uprzednio złożoną w odniesieniu do tych towarów”.

5

Artykuł 50 kodeksu celnego przewidywa:

„Towary przedstawione organom celnym nabywają, z chwili ich przedstawienia, status towarów składowanych czasowo do czasu nadania im przeznaczenia celnego. Towary takie są zwane dalej »towarami składowanymi czasowo«”.

6

Artykuł 91 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego stanowi:

„Procedura tranzytu zewnętrznego pozwala na przemieszczanie z jednego do drugiego miejsca znajdującego się na obszarze celnym Wspólnoty:

a)

towarów niewspólnotowych, niepodlegających w tym czasie należnościom celnym przywozowym i innym opłatom ani środkom polityki handlowej”.

7

Artykuł 202 ust. 1 i 2 kodeksu celnego miały następujące brzmienie:

„1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

a)

nielegalnego wprowadzenia na obszar celny Wspólnoty towaru podlegającego należnościom przywozowym

lub

b)

nielegalnego wprowadzenia na pozostałą część obszaru celnego Wspólnoty towaru podlegającego należnościom przywozowym i znajdującego się w wolnym obszarze celnym lub składowym.

Nielegalnym wprowadzeniem towaru w rozumieniu niniejszego artykułu jest każde wprowadzenie dokonane z naruszeniem przepisów art. 38–41 i art. 177 tiret drugie.

2. Dług celny powstaje z chwili nielegalnego wprowadzenia towaru”.

8

Artykuł 203 ust. 1 i 2 kodeksu celnego przewidywa:

„1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

—

usunięcia spod dozoru celnego towaru podlegającego należności przywozowej.

2. Dług celny powstaje z chwili usunięcia towaru spod dozoru celnego”.

Dyrektywa VAT

9

Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT:

„Opodatkowaniu podlegają następujące transakcje:

[...]

d)

przywóz towarów”.

10

Artykuł 30 tej dyrektywy stanowi:

„»Import towarów« oznacza wprowadzenie na terytorium Wspólnoty towarów, które nie znajdują się w swobodnym obrocie w rozumieniu art. 24 traktatu.

Poza czynności, o której mowa w akapicie pierwszym, za import towarów uznaje się wprowadzenie na terytorium Wspólnoty towarów znajdujących się w swobodnym obrocie pochodzących z terytorium trzeciego stanowiącego część terytorium celnego Wspólnoty”.

11

Artykuł 60 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Miejscem importu towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary w momencie ich wprowadzenia do Wspólnoty”.

12

Artykuł 61 dyrektywy VAT przewiduje:

„W drodze odstępstwa od art. 60, w przypadku gdy towary, które nie znajdują się w swobodnym obrocie, zostają objęte z chwili ich wprowadzenia do Wspólnoty jedną z procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 156, lub procedurą odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem z należności celnych przywozowych lub procedurą tranzytu zewnętrznego, miejscem importu takich towarów jest państwo członkowskie, na terytorium którego towary przestają podlegać tym procedurom lub sytuacjom.

Podobnie, w przypadku gdy towary znajdujące się w swobodnym obrocie zostają objęte z chwili ich wprowadzenia do Wspólnoty jedną z procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 276 i 277, miejscem ich importu jest państwo członkowskie, na którego terytorium towary te przestają podlegać tym procedurom lub sytuacjom”.

13

Artykuł 70 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny z chwilą importu towarów”.

14

Artykuł 71 tej dyrektywy stanowi:

„1. W przypadku gdy, z chwilą ich wprowadzenia do Wspólnoty, 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.

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”.

Prawo niemieckie

15

Paragraf 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 21 lutego 2005 r. (BGBl. 2005 I, s. 386), w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „UStG”), zatytułowany „Transakcje podlegające opodatkowaniu”, stanowi w ust. 1, pkt 4:

„Podatkowi obrotowemu podlegają następujące transakcje:

[...]

4.

przywóz towarów na terytorium kraju [...] (podatek obrotowy od przywozu);

[...]”.

16

Paragraf 13 UStG, zatytułowany „Powstanie zobowiązania podatkowego”, stanowi w ust. 2:

„Paragraf 21 ust. 2 stosuje się do podatku obrotowego od przywozu”.

17

Paragraf 21 UStG, zatytułowany „Przepisy szczególne dotyczące podatku obrotowego od

przywozu”, przewiduje w ust. 2:

„Przepisy o należnościach celnych stosuje się odpowiednio do podatku obrotowego od przywozu”.

18

Paragraf 14 Einführumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (federalnego rozporządzenia w sprawie zwolnienia z podatku obrotowego w przywozie) z dnia 11 sierpnia 1992 r. (BGBl. 1992 I, s. 1526), w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, zatytułowany „Zwrot lub umorzenie należności celnych”, stanowi w ust. 1:

„Podatek obrotowy od przywozu podlega zwrotowi lub umorzeniu w przypadkach, o których mowa w art. 235–242 kodeksu celnego, przy czym wspomniane przepisy oraz przepisy wykonawcze do tego kodeksu stosuje się odpowiednio”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

19

W styczniu 2008 r. spółka FedEx dostarczyła towary pochodzące z Izraela, Meksyku i Stanów Zjednoczonych (zwane dalej „spornymi towarami”), które podlegały należnościom celnym przywozowym, poszczególnym odbiorcom w Grecji – państwie będącym miejscem ostatecznego przeznaczenia tych towarów. Wspomniane towary zostały przewiezione w osiemnastu odrębnych partiach (zwanym dalej „osiemnastoma partiami”) samolotem do Frankfurtu nad Menem (Niemcy), w którym to państwie zostały umieszczone w innym samolocie w celu ich transportu do Grecji.

20

Pismem z dnia 23 października 2008 r. urząd celny portu lotniczego w Atenach (Grecja) powiadomił główny urząd celny w Niemczech, że osiemnaście partii zostało przewiezionych do Grecji z naruszeniem przepisów celnych.

21

W świetle powyższych informacji główny urząd celny w Niemczech zauważył, że czternaście z osiemnastu partii nie zostało przedstawionych organom celnym w Niemczech zgodnie z art. 40 kodeksu celnego oraz wywnioskował na tej podstawie, iż rzeczony partie zostały nielegalnie wprowadzone na obszar celny Unii Europejskiej. Urząd ten uznał tym samym, że nielegalne wprowadzenie do obrotu tych partii skutkowało, zgodnie z art. 202 kodeksu celnego, powstaniem długu celnego w przywozie.

22

W odniesieniu do trzech z osiemnastu partii główny urząd celny w Niemczech uznał, że odpowiednie towary były składowane czasowo od chwili ich dostarczenia na lotnisko we Frankfurcie nad Menem; że zostały następnie przewiezione do Aten, przy czym nie były objęte procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego; oraz że w związku z tym zostały one usunięte ze składu bez zezwolenia. W odniesieniu do ostatniej partii stwierdzono, że przed przewiezieniem towarów do Aten były one objęte prawidłowo zakończoną procedurą tranzytu zewnętrznego z Paryża (Francja) do Frankfurtu nad Menem, lecz towary te zostały również usunięte ze składu bez zezwolenia. W odniesieniu do tych czterech partii główny urząd celny w Niemczech uznał, że naruszenie przepisów celnych spowodowało powstanie długu celnego w przywozie na podstawie art. 203 kodeksu celnego.

W konsekwencji w odniesieniu do osiemnastu partii główny urząd celny w Niemczech wydał w dniach 30 listopada i 1 grudnia 2010 r. pięć decyzji skierowanych do FedEx w przedmiocie pobrania należności celnych przywozowych. Organ ten stwierdził również, że w odniesieniu do tych partii VAT w przywozie, traktowany w Niemczech jako podatek obrotowy od przywozu, byłby należny ze względu na to, iż zgodnie z art. 21 ust. 2 UStG przepisy mające zastosowanie do należności celnych stosują się odpowiednio do tego podatku.

Spółka FedEx uściślała należności celne przywozowe i podatek obrotowy od przywozu wynikające z tych pięciu decyzji. Jednakże w listopadzie 2011 r. spółka ta złożyła wniosek o zwrot wspomnianych należności celnych i podatku, w szczególności ze względu na ich podwójne pobranie, które jest sprzeczne z prawem Unii. W tym względzie spółka FedEx podniosła, że po dostarczeniu spornych towarów do Aten zostały one dopuszczone do swobodnego obrotu, a także pobrano należności przywozowe, w tym grecki podatek obrotowy od przywozu. Decyzjami z dnia 9 i 10 kwietnia 2013 r. główny urząd celny w Niemczech oddalił owe wnioski o zwrot należności celnych.

W następstwie skarg wniesionych przez spółkę FedEx na powyższe decyzje organ podatkowy zmienił stawki opodatkowania zastosowane w dwóch spośród pięciu decyzji z dnia 30 listopada i 1 grudnia 2010 r. i dokonał częściowego zwrotu podatku obrotowego od przywozu wynikającego z tych dwóch decyzji.

W dniu 13 czerwca 2014 r. spółka FedEx wniosła do Hessisches Finanzgericht (sądu ds. finansowych dla Hesji, Niemcy) skargę skierowaną przeciwko tym pięciu decyzjom. Na rozprawie spółka FedEx cofnęła skargę w odniesieniu do należności celnych przywozowych, lecz podtrzymała swoje żądanie, jeżeli chodzi o podatek obrotowy od przywozu. W tym względzie podniosła ona, że podatek ten jest podatkiem konsumpcyjnym, który ma wyjątkowo zastosowanie do towarów, które podlegają faktycznie konsumpcji na terytorium krajowym. Z uwagi na to, że sporne towary zostały przewiezione do Grecji i nie zostały wprowadzone do obrotu gospodarczego w Niemczech, nie można ich traktować jako przywiezionych na terytorium tego ostatniego państwa oraz jako mogących stanowić przedmiot transakcji podlegającej opodatkowaniu w tym zakresie.

Sąd odsyłający ma w związku z tym wątpliwości, czy w odniesieniu do spornych towarów, w następstwie naruszenia przepisów celnych, o którym mowa w pkt 21 i 22 niniejszego wyroku, które spowodowało powstanie długu celnego w przywozie, zobowiązanie dotyczące VAT w przywozie powstało w Niemczech.

W tym względzie sąd odsyłający powołuje się na pkt 65 wyroku z dnia 2 czerwca 2016 r., Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig (C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:405), który odwołuje się do pojęcia „ryzyka” wprowadzenia do obrotu gospodarczego Unii Europejskiej. Wspomniany sąd wskazuje, że jeżeli pojęcie to należy do stosowania w sytuacjach, w których towary

wprowadzone na terytorium Unii nie zostały objęte procedurą celną lub zostały wyłączone z procedury, które były one objęte, należałoby jedynie zbadać, czy istnieje ryzyko, że towary te weszły do obrotu gospodarczego Unii na obszarze podatkowym danego państwa członkowskiego. W niniejszej sprawie należałoby uznać, że takie ryzyko istnieje, ponieważ sporne towary, z uwagi na ich nielegalne wprowadzenie do obrotu lub usunięcie spod dozoru celnego, nie były objęte lub już nie były objęte wspomnianym nadzorem. W szczególności towary nielegalnie wprowadzone na obszar celny Unii mogły zostać usunięte w sposób niezauważalny i stać się przedmiotem konsumpcji niepodlegającej opodatkowaniu.

29

Mając jednak na uwadze wyroki Trybunału z dnia 1 czerwca 2017 r., *Wallenborn Transports* (C-571/15, EU:C:2017:417) i z dnia 18 maja 2017 r., *Latvijas Dzēlcešs* (C-154/16, EU:C:2017:392), sąd odsyłający zastanawia się, czy zobowiązanie dotyczące VAT w przywozie, w odniesieniu do państwa członkowskiego, na którego terytorium zostały wprowadzone towary do Unii, powstaje tylko wtedy, gdy owe towary weszły do obrotu gospodarczego Unii również na terytorium podatkowym tego państwa członkowskiego. W takiej sytuacji wejście do wspomnianego obrotu gospodarczego miałyby miejsce wyłącznie w wypadku, gdyby towary zostały dopuszczone do swobodnego obrotu na podstawie przepisów celnych lub gdyby naruszenie przepisów celnych prowadziło do przyjęcia, że towary zostały wprowadzone do wspomnianego obrotu gospodarczego i mogły podlegać konsumpcji lub użyciu. Jedynie te dwie sytuacje mogłyby stanowić „import” w rozumieniu dyrektywy VAT.

30

W tych okolicznościach Hessisches Finanzgericht (sąd ds. finansowych w Hesji, Niemcy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1)

Czy przywóz w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. d) i art. 30 dyrektywy [VAT] wymaga, aby towar wprowadzony na terytorium Unii wszedł do obrotu w Unii, czy wystarczy samo ryzyko, że wprowadzony towar wejdzie do obrotu gospodarczego w Unii?

2)

Jeżeli przywóz wymaga wejścia towaru do obrotu gospodarczego w Unii:

Czy wejście towaru wprowadzonego na terytorium Unii do obrotu [gospodarczego] w Unii ma miejsce już wtedy, gdy towar z naruszeniem przepisów prawa celnego nie zostaje objęty procedurą, o której mowa w art. 61 akapit pierwszy dyrektywy [VAT], lub, mimo że początkowo został objęty taką procedurą, przestał jednak później podlegać tej procedurze z powodu naruszenia przepisów celnych, czy też w wypadku naruszenia przepisów celnych wejście do obrotu gospodarczego Unii wymaga, aby można było przyjąć, iż wskutek tego naruszenia towar wszedł do obrotu w Unii na obszarze podatkowym państwa członkowskiego, w którym takie naruszenie miało miejsce, i mógł on podlegać konsumpcji lub użyciu?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

31

Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. d) i art. 30 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy towar zostaje wprowadzony na terytorium Unii, pojęcie „przywozu towaru” w rozumieniu tego przepisu oznacza wyłącznie wejście tego towaru do obrotu gospodarczego Unii, czy też pojęcie to obejmuje również ryzyko, że taki towar wejdzie do rzeczonoego obrotu.

32

Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pytania dotyczące wykładni prawa Unii, z którymi zwróci się do Trybunału sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny – a prawidłowość tego ustalenia nie podlega ocenie Trybunału – korzystają z domniemania posiadania znaczenia dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie zwołanego przez sąd krajowy wniosku jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o której 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 (zob. wyrok z dnia 28 marca 2019 r., Cogeco Communications, C-637/17, EU:C:2019:263, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).

33

Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT przywóz towarów jest transakcją objętą VAT. „Import towarów” oznacza zgodnie z art. 30 akapit pierwszy dyrektywy VAT wprowadzenie na terytorium Wspólnoty towarów, które nie znajdują się w swobodnym obrocie w rozumieniu art. 24 traktatu.

34

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału VAT ma charakter podatku konsumpcyjnego, w związku z czym ma on zastosowanie do towarów i usług, które są wprowadzane do obrotu gospodarczego Unii i mogą stać się przedmiotem konsumpcji (wyrok z dnia 18 maja 2017 r., Latvijas Dzēlcešs, C-154/16, EU:C:2017:392, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo).

35

W niniejszej sprawie z samego postanowienia odsyłającego wynika, że sporne towary zostały przewiezione do Grecji, ostatecznego miejsca ich przeznaczenia, w którym to państwie podlegają konsumpcji. W konsekwencji jest bezsporne, że towary te weszły do obrotu gospodarczego Unii w rozumieniu dyrektywy VAT.

36

W związku z tym, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 43 opinii, w sprawie takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym kwestia, czy istnienie „ryzyka”, że towar wejdzie do obrotu gospodarczego Unii wystarczy, by uznać, iż towar ten był przedmiotem „importu” [przywozu] w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. d) i art. 30 dyrektywy VAT, ma charakter hipotetyczny.

37

W konsekwencji w świetle orzecznictwa przytoczonego w pkt 32 niniejszego wyroku pytanie pierwsze jest niedopuszczalne.

W przedmiocie pytania drugiego

38

Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. d) i art. 30 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy towar zostaje wprowadzony na terytorium Unii, aby móc uznać, iż towar ten wszedł do obrotu gospodarczego Unii w danym państwie członkowskim, wystarcza, by w odniesieniu do tego towaru doszło do naruszenia przepisów celnych w tym państwie członkowskim, które to naruszenie spowodowało powstanie długu celnego w przywozie.

39

W tym względzie należy zauważyć, że zgodnie z art. 60 dyrektywy VAT miejscem przywozu towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary w momencie ich wprowadzenia do Wspólnoty. Artykuł 61 akapit pierwszy tej dyrektywy przewiduje, że w drodze odstąpienia od art. 60, w wypadku gdy towary, które nie znajdują się w swobodnym obrocie, zostają objęte z chwilą ich wprowadzenia do Wspólnoty jedną z procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 156 wspomnianej dyrektywy, lub procedurą odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem z należności celnych przywozowych lub procedurą tranzytu zewnętrznego, miejscem przywozu takich towarów jest państwo członkowskie, na terytorium którego towary przestają podlegać tym procedurom lub sytuacjom.

40

Artykuł 70 dyrektywy VAT ustanawia zasadę, zgodnie z którą zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny z chwilą przywozu towarów. Artykuł 71 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT przewiduje w szczególności, że jeżeli z chwilą ich wprowadzenia do Unii towary zostają objęte procedurą składu celnego, zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny dopiero w momencie, gdy towary przestają podlegać tej procedurze. Artykuł 71 ust. 1 akapit drugi reguluje jednakże sytuację szczególną, w której w odniesieniu do przywiezionych towarów objętych należnościami celnymi, opłatami rolnymi lub opłatami o równoważnym skutku ustanowionymi w ramach wspólnej polityki zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny z chwilą zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku uiszczenia tych należności lub opłat i zaistnienia ich wymagalności.

41

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem VAT w przywozie i należności celne wykazują porównywalne cechy zasadnicze, jako że zobowiązania ich dotyczące powstają w wyniku przywozu towarów do Unii i wprowadzenia ich w dalszej kolejności do obrotu gospodarczego w państwach członkowskich. Paralelizm ten znajduje zresztą potwierdzenie w fakcie, że art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT zezwala państwom członkowskim na powiązanie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie VAT w przywozie i jego wymagalności ze zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku uiszczenia należności celnych i ich wymagalności (wyroki: z dnia 28 lutego 1984 r., Einberger, 294/82, EU:C:1984:81, pkt 18; z dnia 11 lipca 2013 r., Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, pkt 41).

42

W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że w 2008 r. przewieziono do

Niemiec różne towary pochodzące z państw trzecich, które podlegają należnościami przywozowym, w celu ich późniejszego transportu do Grecji, miejsca ostatecznego przeznaczenia rzeczonych towarów. Niektóre z tych towarów nie zostały przedstawione niemieckim organom celnym i w konsekwencji zostały nielegalnie wprowadzone na obszar celny Unii. Pozostałe towary zostały legalnie wprowadzone na wspomniane terytorium Niemiec, lecz zostały następnie przewiezione do Grecji, w którym to państwie zostały usunięte spod dozoru celnego z naruszeniem przepisów celnych.

43

W sprawie w postępowaniu głównym jest bezsporne, że naruszenie przepisów celnych spowodowało powstanie w Niemczech dżugu celnego w przywozie względem spółki, która wprowadziła sporne towary na terytorium Unii na podstawie art. 202 ust. 1 lit. a) i art. 203 ust. 1 kodeksu celnego.

44

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału do dżugu celnego może dodatkowo dojść należność VAT, jeżeli w zakresie dotyczącym niezgodnego z prawem działania prowadzącego do powstania dżugu celnego można przypuszcza, że towar został wprowadzony do obrotu gospodarczego Unii i z tego względu mógł być przedmiotem konsumpcji, powodując powstanie obowiązku zapłaty VAT (wyroki: z dnia 2 czerwca 2016 r., Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig, C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:405, pkt 65; a także z dnia 1 czerwca 2017 r., Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, pkt 54).

45

Trybunał stwierdził w szczególności, że w wypadku gdy towary podlegające należnościami przywozowym zostają usunięte spod dozoru celnego w wolnym obszarze celnym i nie znajdują się już na tym obszarze, należy co do zasady założyć, że towary te weszły do obrotu gospodarczego Unii (wyrok z dnia 1 czerwca 2017 r., Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, pkt 55).

46

W niniejszej sprawie, w odniesieniu z jednej strony do spornych towarów, które zostały nielegalnie wprowadzone na obszar celny Unii, w świetle orzecznictwa przytoczonego w pkt 44 i 45 niniejszego wyroku należy co do zasady założyć, że weszły one do obrotu gospodarczego Unii na terytorium państwa członkowskiego, w którym zostały one wprowadzone do Unii, czyli na terytorium Niemiec.

47

Z drugiej strony, co się tyczy spornych towarów, które zostały usunięte spod dozoru celnego, zostały one wyłączone w Niemczech z procedury celnej, którą zostały wcześniej objęte. W związku z tym, biorąc pod uwagę orzecznictwo przytoczone w pkt 44 i 45 niniejszego wyroku, należy również przyjąć, że weszły one do obrotu gospodarczego Unii w tym państwie członkowskim.

48

Jednakże, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 56 i 68 opinii, domniemanie to może zostać obalone, jeżeli zostanie ustalone, że pomimo naruszenia przepisów celnych, które spowodowało powstanie dżugu celnego w przywozie w państwie członkowskim, w którym miało miejsce to

naruszenie, towar został wprowadzony do obrotu gospodarczego Unii na terytorium innego państwa członkowskiego, w którym towar ten był przeznaczony do konsumpcji. W tym wypadku to w tym drugim państwie członkowskim ma miejsce zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania w zakresie VAT.

49

Tymczasem z postanowienia odsyłającego wynika, że choć w odniesieniu do spornych towarów doszło do naruszenia przepisów celnych na terytorium Niemiec, to zostały one w tym państwie jedynie przeniesione z jednego samolotu do drugiego.

50

Prawdą jest, że ze względu na wspomniane naruszenie przepisów celnych sporne towary, które znajdowały się fizycznie na terytorium Unii, nie były już objęte nadzorem niemieckich organów celnych, które nie miały możliwości kontroli przepływu tych towarów.

51

W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika jednak, że zostało ustalone, iż sporne towary zostały przewiezione do Grecji, ostatecznego miejsca ich przeznaczenia, w którym to państwie były przedmiotem konsumpcji.

52

W związku z tym w sprawie takiej jak sprawa główna naruszenie przepisów celnych, które miało miejsce na terytorium Niemiec, nie stanowi samo w sobie wystarczającej podstawy do uznania, że sporne towary weszły do obrotu gospodarczego Unii w Niemczech.

53

W tych okolicznościach należy stwierdzić, że w niniejszej sprawie towary weszły do obrotu gospodarczego Unii w państwie członkowskim ich ostatecznego przeznaczenia, oraz że w konsekwencji zobowiązanie w zakresie VAT w przywozie powstało w tym właśnie państwie członkowskim.

54

W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że art. 2 ust. 1 lit. d) i art. 30 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż w sytuacji gdy dany towar został wprowadzony na terytorium Unii, aby móc uznać, że towar ten wszedł do obrotu gospodarczego Unii w danym państwie członkowskim, nie wystarcza, by w odniesieniu do tego towaru doszło do naruszenia przepisów celnych w tym państwie, które to naruszenie spowodowało powstanie w tym samym państwie długu celnego w przywozie, jeżeli zostanie ustalone, że wspomniany towar został przewieziony do innego państwa członkowskiego, ostatecznego miejsca jego przeznaczenia, w którym to państwie był przedmiotem konsumpcji i w związku z tym zobowiązanie w zakresie VAT w przywozie powstaje wyłącznie w tym drugim państwie członkowskim.

W przedmiocie kosztów

55

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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 2 ust. 1 lit. d) i art. 30 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, iż w sytuacji, w której dany towar został wprowadzony na terytorium Unii Europejskiej, aby móc uznać, że towar ten wszedł do obrotu gospodarczego Unii w danym państwie członkowskim, nie wystarcza, by w odniesieniu do tego towaru doszło do naruszenia przepisów celnych w tym państwie, które to naruszenie spowodowało powstanie w tym samym państwie długu celnego w przywozie, jeżeli zostanie ustalone, że wspomniany towar został przewieziony do innego państwa członkowskiego, ostatecznego miejsca jego przeznaczenia, w którym to państwie był przedmiotem konsumpcji i w związku z tym zobowiązanemu w zakresie VAT w przywozie powstaje wyjątkowo w tym drugim państwie członkowskim.

Podpisy

(*1) Język postępowania: niemiecki.