

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

M. CAMPOSA SÁNCHEZA-BORDONY

przedstawiona w dniu 12 stycznia 2016 r.(1)

Sprawy połączzone C-226/14 i C-228/14

Eurogate Distribution GmbH

przeciwko

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)

i

DHL Hub Leipzig GmbH

przeciwko

Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14)

[Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożone przez Finanzgericht Hamburg (Niemcy)]

Wspólnotowy kodeks celny – Skład celny – Procedura tranzytu zewnętrznego – Powstanie długu celnego w wyniku niewykonania jednego z obowiązków – Spółniony wpis do ewidencji towarowej – Przedstawienie towarów właściwym organom celnym po terminie – Szósta dyrektywa – Dyrektywa VAT – Wymagalność podatku VAT – Związek pomiędzy długiem celnym oraz obowiązkiem zapłaty podatku VAT

1. Niemiecki sąd zwraca się do Trybunału w ramach sporu dotyczącego naruszenia wymogów formalnych, którym podlega towar objęty procedurą zawieszenia należności celnych, z pytaniem, czy oprócz długu celnego, przewidzianego na tło okoliczności w art. 204 Wspólnotowego kodeksu celnego(2) należy również rozliczyć się z podatku od wartości dodanej (VAT). W podobnym przypadku, przedmiotem sporu jest to, czy zobowiązany do zapłaty podatku VAT jest osoba, która naruszyła procedury celne, nawet jeżeli chodzi o właściciela składu celnego pozbawionego prawa rozporządzania towarem.
2. Niniejsze sprawy dają Trybunałowi sposobność rozwinąć zasady linii orzeczniczej ustanowionych w wyroku X(3), gdzie dokonano wykładni art. 7 szóstej dyrektywy(4) w ten sposób, że podatek VAT jest należny, o ile towary przestają podlegać procedurom celnym przewidzianym w tym przepisie, nawet jeżeli dług celny powstał wyłącznie na mocy art. 204 WKC.
3. Odpowiedź na pytania prejudycjalne wniesione w obu sprawach może zostać udzielona z dwóch punktów widzenia. Pierwszy polegałby na zwykłym przytoczeniu dosłownego brzmienia

orzeczenia Trybunału w sprawie X(5) bez dokonywania tu szczególnych rozróżnień. Drugi punkt widzenia prowadzi by w żadnym razie do wprowadzania rozróżnień przy analizie podniesionych problemów, lecz nie z perspektywy formalistycznej, a przy uwzględnieniu funkcji i charakteru podatku VAT jako podatku o cechach unitarnych, który obciąża wartość dodaną na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji towarów i usług.

4. Uważa na lekture wyroku z dnia 15 maja 2014 r. prowadzi do wniosku, że w rzeczywistości równocześnie podatek VAT oraz długi celny powstały ze względu na niespełnienie określonych warunków nie ma charakteru tak automatycznego, jak mogłoby wynikać z literalnego brzmienia sentencji wyroku X(6). Wręcz przeciwnie zarówno uzasadnienie wyroku, jaki i w szczególności sam charakter podatku VAT wskazują, że powstanie długu celnego nie musi oznaczać koniecznie i nieuchronnie obowiązku zapłaty podatku VAT w przywozie towarów.

I – Ramy prawne

A – Prawo Unii

1. Wspólnotowy kodeks celny

5. Artykuł 4 WKC stanowi:

„Użyte w niniejszym Kodeksie określenia oznaczają:

[...]

7) »towary wspólnotowe« oznaczają towary:

– całościowo uzyskane na obszarze celnym Wspólnoty, zgodnie z warunkami określonymi w art. 23, bez udziału towarów przywiezionych z państw lub terytoriów niebędących częścią obszaru celnego Wspólnoty. W przypadkach o szczególnym znaczeniu gospodarczym określonych zgodnie z procedurą Komitetu, towarów uzyskanych z przetworzenia towarów objętych procedurą zawieszającą nie uważa się za towary posiadające status wspólnotowy;

– przywiezione z państw lub terytoriów niebędących częścią obszaru celnego Wspólnoty i dopuszczone do swobodnego obrotu;

– uzyskane lub wyprodukowane na obszarze celnym Wspólnoty z towarów określonych w tirecie drugim lub z towarów określonych w tirecie pierwszym i drugim;

[...]”.

6. Zgodnie z art. 37 WKC:

„1. Towary wprowadzane na obszar celny Wspólnoty podlegają, od chwili ich wprowadzenia, dozorowi celnemu. Mogą one podlegać kontroli celnej zgodnie z obowiązującymi przepisami.

2. Pozostają one pod dozorem celnym tak długo, jak jest to niezbędne do określenia ich statusu celnego, a w przypadku towarów niewspólnotowych i bez uszczerbku dla art. 82 ust. 1 a) do zmiany ich statusu celnego bądź wprowadzenia do wolnego obszaru celnego lub składu wolnocłowego albo ich powrotnego wywozu bądź zniszczenia zgodnie z art. 182”.

7. Na podstawie art. 50 WKC „[t]owary przedstawione organom celnym nabywaj?, z chwil? ich przedstawienia, status towarów sk?adowanych czasowo do czasu nadania im przeznaczenia celnego. Towary takie s? zwane dalej »towarami sk?adowanymi czasowo«”.

8. Zgodnie z art. 79 WKC:

„Dopuszczenie do swobodnego obrotu nadaje towarowi niewspólnotowemu status celny towaru wspólnotowego.

[...]”.

9. Na mocy art. 89 ust. 1 WKC „[p]rocedura zawieszaj?ca b?d?ca jednocze?nie gospodarcz? procedur? celn? zostaje zako?czona, gdy towary obj?te t? procedur? b?d? produkty kompensacyjne lub przetworzone uzyskane pod t? procedur? otrzymaj? inne dopuszczone przeznaczenie celne”.

10. Artyku? 91 WKC stanowi:

„1. Procedura tranzytu zewn?trznego pozwala na przemieszczanie z jednego do drugiego miejsca znajduj?cego si? na obszarze celnym Wspólnoty:

a) towarów niewspólnotowych, niepodlegaj?cych w tym czasie nale?no?ciom celnym przywozowym i innym op?atom ani ?rodkom polityki handlowej;

[...]

2. Przemieszczanie okre?lone w ust. 1 odbywa si?:

a) z zastosowaniem procedury zewn?trznego tranzytu wspólnotowego;

[...]”.

11. Artyku? 92 WKC stanowi:

„1. Procedura tranzytu zewn?trznego zostaje zako?czona, a obowi?zki zobowi?zanego spe?nione, gdy towary obj?te t? procedur? i w?a?ciwe dokumenty zostan? przedstawione, zgodnie z przepisami tej procedury, w urz?dzie celnym przeznaczenia.

2. Organy celne zamykaj? procedur? tranzytu zewn?trznego, je?eli s? w stanie stwierdzi?, na podstawie porównania danych dost?pnych w urz?dzie wyj?cia i danych dost?pnych w urz?dzie przeznaczenia, ?e procedura zosta?a w prawid?owy sposób zako?czona”.

12. Zgodnie z art. 96 WKC:

„1. G?ówny zobowi?zany jest osob? uprawnion? do korzystania z procedury wspólnotowego tranzytu zewn?trznego. Jest on odpowiedzialny za:

a) przedstawienie w wyznaczonym terminie w urz?dzie celnym przeznaczenia towarów w nienaruszonym stanie i z zachowaniem ?rodków zastosowanych przez organy celne w celu zapewnienia to?samo?ci towarów;

b) przestrzeganie przepisów procedury tranzytu wspólnotowego.

2. Nie naruszaj?c okre?lonych w ust. 1 obowi?zków podstawowego zobowi?zanego, osoba

przewoźca towary lub ich odbiorca, który przyjmuje towary, wie o tym, że one objęte procedurą tranzytu wspólnotowego, jest również zobowiązany do przedstawienia ich w nienaruszonym stanie w urzędzie celnym przeznaczenia w wyznaczonym terminie i z zachowaniem środków zastosowanych przez organy celne w celu zapewnienia tożsamości towarów”.

13. Zgodnie z art. 98 ust. 1 WKC „[p]rocedura składu celnego pozwala na składowanie w składzie celnym:

a) towarów niewspólnotowych, które w czasie tego składowania nie podlegają należnościami celnym przywozowym ani środkom polityki handlowej [...]”.

14. Na mocy art. 105 WKC: „[w]yznaczona przez organy celne osoba prowadzi, w sposób określony przez te organy, ewidencję towarów wszystkich towarów objętych procedurą składu celnego. Prowadzenie ewidencji towarowej nie jest konieczne, gdy skład publiczny jest prowadzony przez organy celne. [...]”

15. Artykuł 204 WKC stanowi:

„1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

a) niewykonania jednego z obowiązków wynikających z czasowego składowania towaru podlegającego należności przywozowym lub ze stosowania procedury celnej, którego towar ten został objęty, lub

b) niedopełnienia jednego z warunków wymaganych do objęcia towaru procedurą lub do zastosowania obniżonych bądź zerowych stawek należności celnych przywozowych ze względu na przeznaczenie towaru,

w przypadkach innych niż te określone w art. 203, chyba że zostanie potwierdzone, iż uchybienia te nie miały rzeczywistego wpływu na prawidłowe przeprowadzenie składowania czasowego lub odpowiedniej procedury celnej.

2. Dług celny powstaje w chwili zaprzestania spełniania obowiązku, którego niewykonanie powoduje powstanie długu celnego, bądź w chwili objęcia towaru odpowiednią procedurą, jeżeli zostało później stwierdzone, że nie dopełniono jednego z warunków wymaganych dla objęcia towaru tą procedurą bądź dla zastosowania obniżonych lub zerowych stawek należności celnych przywozowych ze względu na jego przeznaczenie.

3. Dłużnikiem jest osoba zobowiązana do wykonania obowiązków wynikających z czasowego składowania towaru podlegającego należności przywozowym lub, w zależności od przypadku, wynikających ze stosowania procedury celnej, którego towar został objęty, bądź osoba zobowiązana do przestrzegania warunków wymaganych dla objęcia towaru tą procedurą”.

2. Rozporządzenie (EWG) nr 2454/93(7)

16. Artykuł 356 rozporządzenia wykonawczego stanowi:

„1. Urząd wywozu wyznacza termin, w którym towary muszą zostać zgłoszone w urzędzie przeznaczenia, uwzględniając trasę podróży, przepisy dotyczące przewozu i inne obowiązujące przepisy oraz, w miarę potrzeb, informacje przekazane przez głównego zobowiązanego. [...]”

17. Artykuł 512 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego przewiduje, że „[t]ransfer do urzędu wywozu w celu powrotnego wywozu może mieć miejsce w ramach procedury. W takim

przypadku procedura nie ulegnie zakończeniu do momentu, kiedy towary lub produkty zgłoszone do powrotnego wywozu faktycznie opuszczą obszar celny Wspólnoty”.

18. Zgodnie z art. 529 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego „[e]widencja towarowa ukazuje w każdym momencie bieżący stan składu towarów, które pozostają pod działaniem procedury składu celnego. W terminach wyznaczonych przez organy celne, prowadzący skład celny przedkłada wykaz wspomnianych zapasów w urzędzie kontrolnym”.

19. Na mocy art. 530 ust. 3 rozporządzenia „[w]pis do ewidencji towarowej dotyczący zakończenia procedury ma miejsce najpóźniej, gdy towary opuszczają skład celny lub urzędzenia do składowania posiadacza”.

20. Zgodnie z art. 860 rozporządzenia wykonawczego „[o]rgany celne uważają długi celny za powstały na mocy art. 204 ust. 1 [WKC], chyba że osoba mogła stać się dłużnikiem wykaże, że spełnione zostały warunki art. 859”.

21. Artykuł 866 rozporządzenia wykonawczego wskazuje, że „[b]ez uszczerbku dla ustanowionych przepisów dotyczących zakazów i ograniczeń, które mogą być stosowane w odniesieniu do danych towarów, jeżeli zgodnie z art. 202, 203, 204 lub 205 Kodeksu powstał dług celny w przywozie i gdy należności celne przywozowe zostały uiszczone, towary te uważa się za towary wspólnotowe bez konieczności zgłoszenia dopuszczenia ich do swobodnego obrotu”.

3. Szósta dyrektywa

22. Artykuł 2 szóstej dyrektywy stwierdza, że „[o]podatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega: [...]2) przywóz towarów”.

23. Zgodnie z art. 7 szóstej dyrektywy:

„1. Przywóz towaru oznacza:

a) wprowadzenie do Wspólnoty towarów, które nie spełniają warunków określonych w art. [23 WE i 24 WE] lub te – w przypadku gdy są objęte przepisami [traktatu EWWiS] – nie znajdują się w swobodnym obrocie;

b) wprowadzenie do Wspólnoty towarów z terytoriów państw trzecich, innych niż towary objęte lit. a).

2. Miejscem przywozu towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary w momencie ich wprowadzenia do Wspólnoty.

3. Bez względu na ust. 2, w przypadku gdy towary określone w ust. 1 lit. a) zostają po ich wprowadzeniu do Wspólnoty objęte jednym z uregulowań [jedną z procedur] określonych w art. 16 ust. 1 [członek] B lit. a), b), c) i d) regulacji dotyczącej czasowego wwozu przy całkowitym zwolnieniu od opłat przywozowych lub objęte procedurą wysyłkową, miejscem przywozu takich towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium towary te przestają podlegać takim regulacjom.

Podobnie w przypadku gdy towary określone w ust. 1 lit. b) zostają objęte, w momencie wprowadzenia do Wspólnoty, jedną z procedur określonych w art. 33a ust. 1 lit. b) lub c), miejscem przywozu jest państwo członkowskie, na którego terytorium procedura ta się kończy”.

24. Artykuł 10 ust. 3 szóstej dyrektywy stanowi: „[z] chwilę przywozu towarów ma miejsce

zdarzenie podatkowe, a podatek staje się wymagalny. W przypadku gdy towary z chwilą ich wprowadzenia na obszar Wspólnoty zostają objęte jedną z regulacji [procedur] określonych w art. 7 ust. 3 tej dyrektywy, zdarzenie podatkowe ma miejsce, a podatek staje się wymagalny jedynie wówczas, gdy towary przestają być objęte tymi regulacjami [procedurami]. [...]"

25. Artykuł 17 szóstej dyrektywy stanowi:

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

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku [VAT] od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

b) podatku od wartości dodanej należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego od towarów przywozonych;

[...]”.

26. Zgodnie z art. 21 ust. 4 szóstej dyrektywy „[z]obowiązanymi do zapłaty podatku od wartości dodanej są: [...] 2. w przywozie: osoba lub osoby wskazane lub uznane za zobowiązane przez państwa członkowskie, do których towary są przywożone”.

4. Dyrektywa VAT(8)

27. Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi, że „[o]podatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje: [...] d) import towarów”.

28. Zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT „»[p]odatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”.

29. Artykuł 30 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„»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”.

30. Zgodnie z art. 60 dyrektywy VAT „[m]iejscem importu towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary w momencie ich wprowadzenia do Wspólnoty”.

31. Artykuł 61 dyrektywy VAT stanowi:

„W drodze odstąpienia od art. 60, w przypadku 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, 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 chwilą 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”.

32. Zgodnie z art. 70 dyrektywy VAT „[z]darzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny z chwilą importu towarów”.

33. Zgodnie z art. 71 ust. 1 dyrektywy VAT „[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. [...]”

34. Artykuł 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT stanowi, że „państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje: [...] import towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium trzeciego lub państwa trzeciego do państwa członkowskiego innego niż państwo zakochcenia wysyłki lub transportu towarów, w przypadku gdy dostawa tych towarów, dokonana przez importera wyznaczonego lub uznanego za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT zgodnie z art. 201, jest zwolniona zgodnie z art. 138”.

35. Na mocy art. 167 dyrektywy VAT „[p]rawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

36. Artykuł 168 dyrektywy VAT stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]

e) VAT należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego z tytułu importu towarów na terytorium tego państwa członkowskiego”.

37. Zgodnie z art. 178 dyrektywy VAT „[w] celu skorzystania z prawa do odliczenia, podatnik musi spełnić następujące warunki: [...] e) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. e), w odniesieniu do importu towarów, musi posiadać dokument importowy, w którym podatnik jest wskazany jako odbiorca lub importer i w którym określona jest kwota VAT należnego [podlegającego zapłacie] lub informacje w nim zawarte pozwalają na jej obliczenie [...]”.

38. Zgodnie z art. 201 dyrektywy VAT „VAT z tytułu importu jest płacony przez osobę lub osoby wyznaczone lub uznane za zobowiązane do zapłaty VAT przez państwo członkowskie importu”.

39. Paragraf 1 ustawy o podatku obrotowym (Umsatzsteuergesetz, zwanej dalej „UStG”) w brzmieniu mającym zastosowanie do spornych okoliczności(9), stanowi:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

1. dostawy dokonywane i usługi świadczone odpłatnie na terytorium niemieckim przez przedsiębiorcę w ramach jego przedsiębiorstwa;

[...]

4. przywóz towarów do Niemiec [...] (podatek obrotowy w przywozie towarów);

[...]”.

40. Zgodnie z § 15 ust. 1 UStG:

„Przedsiębiorca może odliczyć następujące kwoty zapłaconego podatku:

1. Ustawowo należny podatek z tytułu dostaw dokonywanych i usług świadczonych na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę;

2. Podatek obrotowy w przywozie towarów powstały w przypadku towarów importowanych dla jego przedsiębiorstwa na mocy § 1 ust. 1 pkt 4;

[...]”.

41. Paragraf 21 UStG stanowi:

„1. Podatek obrotowy w przywozie towarów stanowi podatek od konsumpcji w rozumieniu ogólnego kodeksu podatkowego (Abgabenordnung).

2. Zasady celne stosuje się analogicznie do podatku obrotowego w przywozie towarów; z wyjątkiem zasad dotyczących aktywnego uszlachetnienia w ramach systemu zwrotu oraz uszlachetnienia biernego.

[...]”.

II – Okoliczności faktyczne i pytania prejudycjalne

A – *Sprawa C-226/14*

42. Jak wynika z postanowienia sądu odsyłającego, Eurogate Distribution GmbH (zwana dalej „Eurogate”), skarżąca w sprawie głównej, przyjeżdża do składu celnego towarów swoich klientów znajdujące się w tranzycie i zestawia je w przesyłki do różnych krajów Europy Wschodniej. Okres składowania wynosi przeciwieństwo ponad sześć tygodni. Poszczególne przesyłki zostają przejęte ze składu Eurogate przez przedsiębiorstwa transportowe mające siedziby w krajach docelowych.

43. W wyniku kontroli celnej dotyczącej okresu od dnia 1 lipca do dnia 31 grudnia 2006 r. stwierdzono, że w niektórych przypadkach, wyprowadzenie ze składu celnego zostało wpisane z opóźnieniem (do 126 dni po wyprowadzeniu) do ewidencji towarowej przewidzianej przez prawo celne.

44. Ustalając należności celne przywozowe w dniu 1 lipca 2008 r., Hauptzollamt Hamburg-

Stadt określi wysokość zarówno duty celnego jak i podatku VAT w przywozie towarów. Eurogate odwoła się od tego ustalenia, za jej odwołanie nie zostało uwzględnione. Wobec oddalenia odwołania skarżąca wniosła skargę do Finanzgericht Hamburg.

45. Jeżeli chodzi o duty celny, Finanzgericht Hamburg wniósł już pytanie prejudycjalne do Trybunału, w wyniku którego wydano wyrok Eurogate(10). W pkt 35 wyroku Trybunał stwierdził, iż „art. 204 ust. 1 lit. a) [WKC] należy interpretować w ten sposób, że w przypadku towaru niewspółnotowego niewykonanie obowiązku polegającego na wpisaniu wyprowadzenia towaru ze składu celnego w przewidzianej w tym celu ewidencji towarowej najpóźniej w chwili jego wyprowadzenia prowadzi do powstania duty celnego za ten towar, nawet jeżeli tenże towar był przedmiotem powrotnego wywozu”.

46. Eurogate nadal kwestionuje ustalenie, tym razem w zakresie podatku VAT w przywozie, i wnosi o stwierdzenie nieważności ustalenia podatku.

47. W tym kontekście Finanzgericht Hamburg wnosi następujące pytania:

„1) Czy jest sprzeczne z przepisami dyrektywy 77/388/EWG pobieranie podatku VAT w przywozie od towarów, które były przedmiotem powrotnego wywozu jako towar niewspółnotowy, za które jednak powstał duty celny w wyniku naruszenia obowiązku przewidzianego w art. 204 kodeksu celnego – tutaj: nieterminowe wykonanie obowiązku polegającego na wpisaniu wyprowadzenia towaru ze składu celnego w przewidzianej w tym celu ewidencji towarowej najpóźniej w momencie jego wyprowadzenia?

2) W razie udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze:

Czy przepisy dyrektywy 77/388/EWG wymagają w takich przypadkach pobrania podatku VAT w przywozie od towarów, czy też państwom członkowskim przysuguje w tym zakresie margines swobody?

oraz

3) Czy podmiot prowadzący skład celny, który na podstawie umowy o świadczenie usług wprowadza do swojego składu celnego towar pochodzący z państwa trzeciego, nie mogąc nim rozporządzać, jest osobą zobowiązaną do zapłaty podatku VAT w przywozie, który powstał w wyniku naruszenia przez ten podmiot obowiązku przewidzianego w art. 10 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 77/388/EWG w związku z art. 204 ust. 1 kodeksu celnego, nawet jeżeli towar ten nie jest używany do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu w rozumieniu art. 17 ust. 2 lit. a) dyrektywy 77/388/EWG?”

B – *Sprawa C-228/14*

48. W dniu 5 stycznia 2011 r. wszczęto procedurę tranzytu zewnętrznego T 1 w odniesieniu do towarów, które powinny być przetransponowane do Makau w określonym terminie (do dnia 12 stycznia 2011 r.) za pośrednictwem urzędu celnego na lotnisku w Hanowerze lub lotnisku w Lipsku. DHL Hub Leipzig GmbH (zwana dalej „DHL”) był przedsiębiorcą transportowym w rozumieniu art. 96 ust. 2 WKC, który zaniechał przedstawienia towaru urzędowi celnemu na lotnisku w Lipsku przed jego wysłaniem do Makau.

49. Procedura celna nie mogła zostać zakończona zgodnie z art. 366 ust. 2 rozporządzenia wykonawczego, ponieważ nie zostały przedstawione wymagane dokumenty.

50. W dniu 8 sierpnia 2011 r. Hauptzollamt Braunschweig doręczył DHL ustalenie podatku VAT w przywozie towarów zgodnie z art. 204 ust. 1 lit. a) WKC. W szczególności kwotę podatku

VAT ustalono na 6002,01 EUR. W dniu 29 lutego 2012 r. DHL zażąda na podstawie art. 236 WKC zwrotu podatku VAT w przywozie towarów zapłaconego na mocy ustalenia.

51. Hauptzollamt Braunschweig oddalił wniosek o zwrot decyzji z dnia 28 marca 2012 r. Po bezskutecznej skardze administracyjnej DHL wniósł skargę do Finanzgericht Hamburg, żądając stwierdzenia nieważności decyzji Hauptzollamt oraz zwrotu podatku VAT w przywozie towarów.

52. W tym kontekście Finanzgericht Hamburg zadaje następujące pytanie:

„Czy podatek VAT w przywozie od towarów, które jako towar niewspólnotowy pod dozorem celnym był przedmiotem powrotnego wywozu, za które jednak powstał dług celny w wyniku naruszenia obowiązku przewidzianego w art. 204 [WKC] – tutaj: brak terminowego zakończenia procedury zewnętrznego tranzytu wspólnotowego poprzez przedstawienie we właściwym urzędzie celnym przed przemieszczeniem do kraju trzeciego – uważa się za nienależny prawnie w rozumieniu art. 236 ust. 1 [WKC] w związku z przepisami dyrektywy 2006/112/WE, w każdym razie wtedy gdy jako dłużnik do odpowiedzialności zostaje pociągony ten, na którym spoczywa naruszony obowiązek, chociaż nie był on uprawniony do rozporządzania towarami?”

III – Postępowanie przed Trybunałem

53. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie C-226/14 wpłynął do Trybunału w dniu 8 maja 2014 r. W sprawie C-228/14 w dniu 12 maja 2014 r.

54. Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 14 października 2014 r. obie sprawy zostały połączone do celów procedury pisemnej i ustnej oraz wydania wyroku.

55. W pisemnym etapie postępowania wzięły udział Hauptzollamt Hamburg-Stadt, Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate, rząd grecki oraz Komisja.

56. W dniu 5 czerwca 2014 r. Finanzgericht Hamburg został wezwany do oświadczenia, czy wobec wyroku Trybunału w sprawie X(11) podtrzymuje wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Sędziyscy w piśmie, które wpłynęło w dniu 3 października 2014 r., wyraził wolę podtrzymania wniesionych pytań. W szczególności zwrócił się do Trybunału, aby udzielił odpowiedzi na pierwsze pytanie „wyjaśnić, czy w każdym przypadku powstania długu celnego na mocy art. 204 [WKC] rodzi się również automatycznie obowiązek zapłaty VAT, niezależnie od tego, czy towar podlega wciśniętej procedurze zawieszenia z art. 16 ust. 1 [czł. 1] B lit. b) szóstej dyrektywy lub procedurze tranzytu zewnętrznego [VAT] zgodnie z przepisami dyrektywy 77/388/EWG, czy też nie należy pobierać [VAT] w przywozie towarów, które jako towary niewspólnotowe są objęte procedurą składu celnego a następnie, za pomocą odpowiedniej deklaracji celnej, zostały ponownie wywiezione, jednak w przypadku których w międzyczasie powstał dług celny na mocy art. 204 ust. 1 [WKC] (określony jednak dopiero od chwili powrotnego wywozu) z uwagi na to, że podmiot prowadzący skład celny wypełnił z opóźnieniem wiele dni obowiązek wpisania do ewidencji towarowej, najpóźniej w chwili jego powstania, wywozowania towaru ze składu celnego”.

57. Postanowieniem z dnia 1 października 2015 r. Trybunał wezwał strony do skoncentrowania się w swych uwagach w trakcie rozprawy na drugim i trzecim pytaniu ze sprawy C-226/14 oraz pytaniu w sprawie C-228/14. Równocześnie strony zostały wezwane do zajęcia stanowiska w kwestii, czy można przyjąć, że VAT w przywozie towarów został zapłacony, jeżeli towar był przedmiotem ponownego wywozu.

58. Na rozprawie w dniu 11 listopada 2015 r. stawiły się Hauptzollamt Hamburg-Stadt, Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate oraz Komisja.

IV – Argumentacja stron

59. Eurogate uważa w odniesieniu do pierwszego pytania w sprawie C-226/14, że ustalenie podatku VAT w przywozie towarów jest niezgodne z szóstą dyrektywą, gdy dłużej celny powstał na mocy 204 ust. 1 lit. a) WKC, gdy w takim przypadku nie ma miejsca przywóz towarów w rozumieniu szóstej dyrektywy.

60. W odniesieniu do pytania drugiego i trzeciego w sprawie C-226/14 Eurogate twierdzi, że państwa członkowskie nie dysponują uznaniem przy definiowaniu pojęcia „przywozu” w rozumieniu szóstej dyrektywy. Dysponują jej zdaniem pewną swobodą przy definiowaniu, kto jest zobowiązany do zapłaty VAT zgodnie z art. 21 szóstej dyrektywy, biorąc pod uwagę, że możliwe są w tym względzie dwie alternatywne interpretacje, tj. a) można uznać za „importera” osobę, która wprowadza towar niewspółnotowy, mianowicie osobę dokonującą zgłoszenia celnego lub dopuszczającą się uchybienia w zakresie procedury celnej albo b) można uznać za „importera” wyłącznie osobę, która może rozporządzać towarem jak właściciel w chwili przywozu towarów. W pierwszym przypadku importer powinien mieć prawo do odliczenia zapłaconego podatku VAT, co nie nastąpiło w przypadku Eurogate. Pokazuje to zdaniem spółki niezgodność stosowanego prawa krajowego z prawem Unii.

61. Jeżeli chodzi o pytanie w sprawie C-228/14, to Eurogate utrzymuje, że nie powstaje obowiązek zapłaty VAT, jeżeli towar niewspółnotowy został, jak w niniejszej sprawie, ponownie wywieziony pod dozorem celnym od chwili objęcia procedurą tranzytu. Według Eurogate przedstawione argumenty w związku z pojęciem „importera” w rozumieniu szóstej dyrektywy znajdują również zastosowanie w przypadku dyrektywy VAT.

62. Zarówno Hauptzollamt Hamburg-Stadt jak i Hauptzollamt Braunschweig utrzymują, że niewykonanie obowiązków celnych powoduje powstanie, oprócz długu celnego, zobowiązania z tytułu podatku VAT. Ich zdaniem niewykonanie obowiązku wpisania do ewidencji towarowej towarów objętych procedurą składu celnego powinno być równoznaczne z usunięciem spod dozoru celnego. W obu przypadkach pozbawia się organy celne możliwość kontroli przepływu towarów, a przez to zapewnienia poszanowania warunków dotyczących systemu zaliczek na refundację w wywozie towarów.

63. Zdaniem Hauptzollamt Hamburg-Stadt na takiej samej zasadzie, jak obowiązek zapłaty należności celnych wynika z niespełnienia warunków, które są wymagane do tego, by przysługiwała korzyść wynikająca z procedury składu celnego (co zatem uzasadnia nałożenie należności celnych), nie można również domagać się podobnej korzyści w odniesieniu do podatku VAT, gdy miało miejsce niewykonanie jednego z obowiązków wymaganych przez procedurę składu celnego, co utrudnia kontrolę organom celnym.

64. Rząd grecki twierdzi w odniesieniu do pierwszego pytania w sprawie C-226/14, iż, jeżeli interpretować prawo Unii w zakresie VAT w związku z prawem Unii dotyczącym procedur celnych, wymaganie zapłaty podatku VAT w okolicznościach, jak te będące przedmiotem sporu, jest zgodne z szóstą dyrektywą.

65. W odniesieniu do drugiego pytania zdaniem rządu greckiego przepisy dyrektywy VAT dotyczące przywozu towarów oraz wymagalności podatku w przywozie towarów są przepisami bezwzględnie obowiązującymi. Uchybienie dotyczącemu ewidencji towarowej powoduje powstanie długu celnego bez konieczności jakiegokolwiek badania przez organy administracji szczególnych

okoliczności sprawy. Z tego względu powstanie dęgu celnego zgodnie z warunkami występującymi w sprawie głównej oznacza również obowiązek podatkowy, a VAT podlega zapłacie przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku oraz dęgu (korzystającej ze skadu celnego).

66. Jeżeli chodzi o trzecie pytanie, rzęd grecki twierdzi, że to do państwa członkowskiego należy określenie osoby zobowiązanej do zapłaty podatku w przywozie towarów, przy czym jego zdaniem nie można uznać, że jedyną osobą zobowiązaną do zapłaty podatku jest ten, kto przywozi towary, lecz może być nią również zobowiązany z tytułu dęgu celnego powstałego zgodnie z WKC.

67. Jeżeli chodzi o pytanie zadane w sprawie C-228/14, to rzęd grecki utrzymuje, że należy ustalić przede wszystkim, czy niewykonanie obowiązków nie stanowi usunięcia towarów spod dozoru celnego w wyniku świadomego działania lub zaniedbania zobowiązanego, oraz czy odpowiednie wymogi proceduralne zostały spełnione *a posteriori*. Gdyby z okoliczności sprawy wynikało, iż nie zostały spełnione przesłanki z art. 859 ust. 2 lit. a), c) rozporządzenia wykonawczego, należy zdaniem rzędu greckiego zbadać, czy urząd przeznaczenia jest w stanie zapewnić, że towarom tym nadano przeznaczenie celne po wyczerpaniu procedury tranzytu. Z tego względu, uwzględniając z jednej strony przepisy dyrektywy VAT co do wymagalności podatku i z drugiej strony wyrok Trybunału w sprawie X(12) w sytuacji, gdy dęg celny powstał na podstawie art. 204 WKC, należy stwierdzić, że ma miejsce również zdarzenie powodujące powstanie podatku VAT, który jest natychmiast wymagalny. Zobowiązane do zapłaty VAT są osoby, których zadaniem było wykonać obowiązki związane z procedurą celną tranzytu, tj. główny zobowiązany w ramach procedury tranzytu (art. 96 ust. 1 WKC) oraz przedsiębiorstwo transportowe (art. 96 ust. 2 WKC), chociażby nie mogło odliczyć podatku VAT.

68. Komisja podnosi, że pierwsze pytanie w sprawie C-226/14 zasęguje na odpowiedź pozytywną, biorąc pod uwagę różnice istniejące między międzynarodowymi celnymi i podatkiem VAT w przywozie towarów. Różnice te miały zdaniem Komisji skłonić Trybunał do stwierdzenia, że powstanie obowiązku podatkowego VAT oraz dęgu celnego należy badać zawsze w sposób odrębny, gdyż podatek VAT może podlegać zapłacie nawet przy braku jakiegokolwiek dęgu celnego i na odwrót.

69. Komisja wskazuje, że przesłanka zawarta w art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy to przywóz towarów. Biorąc pod uwagę, że towary objęte procedurą odprawy czasowej lub zawieszenia nie są towarami przywiezionymi, VAT w przywozie towarów jest należy jedynie, gdy towary przestaną podlegać tej procedurze. W niniejszej sprawie towary były objęte procedurą skadu celnego, gdy opuściły ostatecznie obszar celny, z uwagi na co były przez cały czas objęte „procedurą zawieszenia”. Nie doszło zatem do przywozu towarów, z którego też względu nie należy pobierać podatku VAT w przywozie towarów.

70. Komisja stwierdza dodatkowo, że okoliczności, iż niewykonanie jednego obowiązku przez podmiot prowadzący skad celny powoduje powstanie dęgu celnego na mocy art. 204 ust. 1 lit. a) WKC, nie pozawala wnosić, że towar został przywieziony, gdyż w odróżnieniu od dęgów z art. 202 i 203 WKC dęg powstał na mocy art. 204 WKC nie oznacza, iż towary zostały wprowadzone do obrotu gospodarczego Unii. Nie jest również możliwe, aby poprzez zwykłe odesłanie w ramach prawa krajowego do prawa celnego Unii, jak w przypadku art. 21 UStG, poszerzano pojęcie przywozu towarów.

71. Komisja stwierdza w rezultacie, iż nie należy udzielić odpowiedzi na drugie i trzecie pytanie w sprawie C-226/14. Ogranicza się do wskazania, że gdyby Trybunał zajmował tu jednak odmienne stanowisko, na drugie pytanie należy odpowiedzieć w ten sposób, iż państwa członkowskie mają obowiązek pobierać podatek VAT w przywozie towarów i nie przysęguje im

tu margines swobody. Odpowiedź na trzecie pytanie brzmiaby zdaniem Komisji w ten sposób, że państwa członkowskie mogą swobodnie określać osoby zobowiązane do zapłaty VAT w przywozie towarów zgodnie z art. 21 ust. 4 szóstej dyrektywy, o ile przestrzegają przy tym zasad wspólnotowego systemu podatku VAT.

72. Jeżeli chodzi o sprawę C-228/14, Komisja ocenia, że można do niej w całości zastosować rozważania dotyczące pierwszego pytania w sprawie C-226/14.

V – Ocena

A – Sprawa C-226/14

1. Pierwsze pytanie prejudycjalne

73. W ramach postępowania krajowego, które dało początek sprawie C-226/14, Finanzgericht Hamburg wniosł już wcześniej pierwsze pytanie prejudycjalne(13), które Trybunał rozstrzygnął stwierdzając, że art. 204 ust. 1 lit. a) WKC „należy interpretować w ten sposób, że w przypadku towaru niewspólnotowego niewykonanie obowiązku polegającego na wpisaniu wyprowadzenia towaru ze składu celnego w przewidzianej w tym celu ewidencji towarowej najpóźniej w chwili jego wyprowadzenia prowadzi do powstania dłuugu celnego za ten towar, nawet jeżeli tenże towar byłby przedmiotem powrotnego wywozu”(14).

74. Finanzgericht Hamburg pragnie obecnie dowiedzieć się, czy, wobec powyższych ustaleń, „kade powstanie dłuugu celnego w przywozie towarów prowadzi automatycznie do wymagalności podatku VAT w przywozie towarów”(15).

75. Jak wskazywał rzecznik generalny N. Jääskinen w opinii przedłożonej w (pierwszej) sprawie Eurogate, przedmiotem ówczesnego pytania prejudycjalnego nie była „kwestia związku, jaki ustawodawstwo niemieckie wprowadza jakoby pomiędzy poborem należności celnych a opodatkowaniem podatkiem VAT przy przywozie”(16). Kwestia ta nie została wówczas rozstrzygnięta(17), jednak wprost pojawiła się ponownie wkrótce potem w związku ze sprawą X(18), w ramach której niderlandzki sąd pytał m.in., czy art. 7 szóstej dyrektywy należy rozumieć „w ten sposób, że podatek VAT jest wymagalny, jeżeli dłuug celny powstaje wyjącznie na podstawie art. 204 [WKC]”.

76. Udzielając odpowiedź na pytanie w sprawie X(19), Trybunał orzekł, że art. 7 szóstej dyrektywy „należy interpretować w ten sposób, że podatek od wartości dodanej jest należny, w sytuacji gdy dane towary przestają podlegać procedurom celnym określonym w tym artykule, nawet jeżeli dłuug celny powstał wyjącznie na podstawie art. 204 rozporządzenia nr 2913/92, zmienionego rozporządzeniem nr 648/2005”(20).

77. Finanzgericht Hamburg, wezwany do oświadczenia, czy w obliczu tego (drugiego) orzeczenia Trybunału podtrzymuje swój wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wskazując, że „nie jest w stanie wywnioskować w sposób jednoznaczny z wyroku w sprawie C-480/12, czy towar, który przestał podlegać procedurom celnym określonym w art. 7 ust. 3 akapit pierwszy szóstej dyrektywy powinien być uznany za przywieziony w rozumieniu norm dotyczących VAT od momentu powstania dłuugu celnego zgodnie z art. 204 Wspólnotowego kodeksu celnego, również w niniejszym przypadku”(21).

78. Finanzgericht Hamburg uważa, że zgodnie z szóstą dyrektywą towar nie może być przedmiotem przywozu, gdy poddany jest procedurze całkowitego zwolnienia od należności celnych. Dodatkowo zdaniem sądu krajowego „towar, który – tak jak w niniejszym przypadku – nie został wyjęty spod dozoru celnego, może także podlegać tej procedurze celnej, nawet gdy w

mi?dzyczasie powsta? d?ug celny na podstawie art. 204 [WKC] z powodu niewykonania jednego z obowi?zków wynikaj?cych z tej procedury celnej”(22).

79. Ten punkt widzenia jest zgodny, jak wskazuje sam Finanzgericht, z przedstawionym przez rzecznika generalnego N. Jääskinena w opinii przed?onej w sprawie X(23) i w ten w?a?nie sposób s?d odsy?aj?cy interpretuje okoliczno?? pozostawienia przez Trybuna? s?dowi krajowemu ustalenia, czy w dniu powrotnego wywozu sporny towar przesta? podlega? procedurom opisanym w art. 7 ust. 3 art. 16 ust. 1 cz??? B lit. a) szóstej dyrektywy(24).

80. Z pewno?ci? w sentencji wyroku w sprawie X(25) Trybuna? potwierdzi?, ?e art. 7 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, i? podatek od warto?ci dodanej jest nale?ny, w sytuacji gdy dane towary przestaj? podlega? procedurom celnym okre?lonym w tym artykule, „nawet je?li d?ug celny powsta? wy??cznie na podstawie art. 204 [WKC]”.

81. Jednak?e, jak wskazuje Finanzgericht, w pkt 54 wyroku stwierdzenie to poddane jest rozró?nieniu poprzez podkre?lenie, ?e kluczowy moment dla ustalenia zaprzestania podlegania procedurom celnym zachodzi „w dniu [...] powrotnego wywozu [towarów]”(26). Ten szczegó? wydaje mi si? istotny, poniewa? je?eli Trybuna? uzna? wówczas, i? powstanie d?ugu celnego na mocy 204 WKC jest równoznaczne z zaprzestaniem podlegania procedurom celnym, i z tego wzgl?du oznacza obowi?zek zap?aty podatku VAT, to sta?o si? tak, dlatego ?e wed?ug pkt 51 wyroku „z art. 866 rozporz?dzenia wykonawczego wynika, ?e w sytuacji gdy d?ug celny w przywozie powsta? na mocy w szczególno?ci art. 203 lub 204 [WKC], a nale?no?ci celne przywozowe zosta?y uiszczone, towar ten jest uznawany za towar wspólnotowy bez konieczno?ci zg?oszenia do swobodnego obrotu”.

82. Zgadza? si? z Komisj?, ?e(27) celem art. 866 rozporz?dzenia wykonawczego jest traktowanie jak towarów wspólnotowych w rozumieniu art. 4 WKC towarów znajduj?cych si? na obszarze celnym Unii w sytuacji, gdy nie by?y przestrzegane procedury wymagane do dopuszczenia do swobodnego obrotu. W czasie, gdy znajduj? si? one na obszarze celnym Unii istnieje mo?liwo??, ?e tego rodzaju towary (tj. w przypadku których nie zachodz? warunki, których niewykonanie powoduje powstanie d?ugu celnego)(28) zostan? wprowadzone do obrotu gospodarczego Unii bez uzyskania „statusu celnego towaru wspólnotowego”, o którym mowa w art. 79 WKC. Status ten zgodnie z tym samym przepisem towar uzyskuje poprzez „dopuszczenie do swobodnego obrotu”, które „wymaga [...] zastosowania ?rodków polityki handlowej, spe?nienia pozosta?ych formalno?ci wymaganych przy przywozie towarów, jak równie? zastosowania nale?no?ci prawnie nale?nych”(29).

83. Dopuszczenie do swobodnego obrotu stanowi zatem zwyczajn? drog? do uzyskania statusu towaru wspólnotowego, jednak nie jedyn?, gdy? w?a?nie zgodnie z brzmieniem art. 866 rozporz?dzenia wykonawczego mo?liwe jest uzyskanie tego statusu równie?, gdy zostan? spe?nione dwa wskazane warunki: a) powstanie d?ugu celnego przy przywozie towarów zgodnie z –w interesuj?cym nas tu zakresie– art. 204 WKC oraz b) zap?ata nale?no?ci celnych. Spe?nienie obu tych warunków jest równoznaczne z „zastosowani[em] ?rodków polityki handlowej, spe?nienia pozosta?ych formalno?ci wymaganych przy przywozie towarów, jak równie? zastosowania nale?no?ci prawnie nale?nych”, tj. warunków dopuszczenia do swobodnego obrotu zawarte w art. 79 akapit drugi WKC.

84. Je?eli, jak rozumiem, art. 866 rozporz?dzenia wykonawczego stanowi w rzeczywisto?ci szczególny sposób nabycia statusu towaru wspólnotowego równowa?ny dopuszczeniu do swobodnego obrotu, to jego zakres ogranicza si? do towarów, które znajduj? si? na obszarze celnym Unii, natomiast przepis ten nie dotyczy towarów, które zosta?y ponownie wywiezione. Towary takie, po opuszczeniu obszaru celnego Unii nie mog? zosta? materialnie wprowadzone do jej obrotu gospodarczego, z uwagi na co nie jest w ich przypadku konieczne uzyskanie takiego

statusu w celu wprowadzenia do obrotu zgodnie z prawem.

85. W niniejszej sprawie zgodnie z informacjami przekazanymi przez s?d odsy?aj?cy sporny towar by? przez ca?y czas a? do chwili jego powrotnego wywozu obj?ty procedur? zawieszenia (sk?adu celnego). Naruszenie pope?nione w sprawie, które spowodowa?o zastosowanie art. 204 WKC zgodnie z orzeczeniem Trybuna?u w pierwszym wyroku Eurogate(30), mia?o charakter proceduralny: Eurogate nie wpisa? do ewidencji towarowej wyprowadzenia towaru ze sk?adu celnego. Finanzgericht potwierdza, ?e nie istnia?o ?adne ryzyko wprowadzenia do obrotu gospodarczego Unii, skoro niewykonanie obowi?zku zosta?o stwierdzone po ponownym wywozie towaru.

86. Z tego wzgl?du, jak utrzymuje równie? s?d odsy?aj?cy, odpowiadaj?c na pytanie Trybuna?u co do znaczenia w sprawie wyroku X(31), art. 866 rozporz?dzenia wykonawczego by?by nieistotny w tym post?powaniu, skoro sporny towar, obj?ty nieprzerwanie procedur? zawieszenia, spowodowa? powstanie d?ugu celnego kiedy ju? zosta? ponownie wywieziony. Zap?ata nale?no?ci wynikaj?cych z tego d?ugu nie mo?e stanowi? spe?nienia warunków koniecznych dla dopuszczenia do swobodnego obrotu oraz prowadzi? do zakwalifikowania jako towaru wspólnotowego, z tego prostego powodu, ?e w wyniku powrotnego wywozu towar nie móg? uzyska? tego statusu.

87. W rezultacie, skoro sporny towar nie przesta? podlega? procedurze sk?adu celnego w *chwili jego powrotnego wywozu*, nie zostaje spe?niony wymóg wskazany przez Trybuna? w wyroku w sprawie X(32), aby mia? miejsce „przywóz towarów” w rozumieniu art. 2 pkt 2) szóstej dyrektywy. Towar przesta? bowiem podlega? procedurze sk?adu celnego z *uwagi na jego powrotny wywóz*, lecz nie z powodu *d?ugu celnego* na mocy art. 204 WKC, którego zap?ata, z uwagi to ?e chodzi o towar znajduj?cy si? na obszarze celnym Unii, mog?aby by? równoznaczna z jego dopuszczeniem do swobodnego obrotu i uznaniem go z tego powodu za „towar wspólnotowy”.

88. Twierdz? ostatecznie, ?e, wychodz?c poza dos?owne brzmienie sentencji wyroku X(33), nale?y dokonywa? jego wyk?adni w kontek?cie szczególnej okoliczno?ci przywo?anej w pkt 54 orzeczenia. Sentencja musi zatem pozostawa? w zwi?zku z zaprzestaniem podlegania procedurom celnym powsta?ym przed dniem, w którym towar by? przedmiotem ponownego wywozu i w rezultacie w?a?nie z powstaniem d?ugu celnego na mocy jednego z przepisów wymienionych w art. 866 rozporz?dzenia wykonawczego.

89. Podobna *ca?o?ciowa* wyk?adnia wyroku X(34) pozwala w?a?nie moim zdaniem w najlepszy sposób wyja?ni? logik? zwi?zku pomi?dzy szóst? dyrektywa oraz WKC.

90. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u „podatek VAT w przywozie i nale?no?ci celne wykazuj? porównywalne cechy zasadnicze, jako ?e zobowi?zania ich dotycz?ce powstaj? w wyniku przywozu towarów do Unii i wprowadzenia ich w dalszej kolejno?ci do obrotu gospodarczego w pa?stwach cz?onkowskich”. Paralelizm „ten znajduje zreszt? potwierdzenie w fakcie, ?e art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT zezwala pa?stwom cz?onkowskim na powi?zanie zdarzenia powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego w zakresie podatku VAT w przywozie i jego wymagalno?ci ze zdarzeniem powoduj?cym powstanie obowi?zku uiszczenia nale?no?ci celnych i ich wymagalno?ci?”(35).

91. Jednak?e, porównywalne nie oznacza identyczne, z którego to powodu Trybuna? uznaje, ?e powstanie d?ugu celnego oraz zobowi?zania do zap?aty podatku VAT powinny by? badane w sposób odr?bny. Nie mo?e by? inaczej, je?eli uwzgl?dni si? ró?nice w charakterze jednego i drugiego, tym wi?ksze, gdy d?ug celny nie powsta? w rzeczywisto?ci jako wynik wprowadzenia na obszar celny towarów w ramach zwyk?ej procedury, lecz z tytu?u niewykonania okre?lonych

warunków i obowiązków.

92. Zgodnie z art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy przywóz towarów podlega podatkowi VAT. Artykuł 7 ust. 1 lit. a) tego samego aktu stanowi, że „przywóz towarów” to „wprowadzenie do Wspólnoty towarów, które nie spełnia warunków określonych w art. [23 WE i 24 WE]”.

93. Zasadniczo i zgodnie z art. 7 ust. 2 i 3 szóstej dyrektywy fizyczne wprowadzenie towaru na obszar Unii nie oznacza konieczności przywozu towaru na użytek podatku VAT. Jeżeli od chwili fizycznego wprowadzenia do Unii towar, w zakresie nas obecnie interesującym, jest objęty procedurą składu celnego, tj. procedurą zawartą w art. 16 ust. 1 cz. III B lit c) szóstej dyrektywy, to przywóz towarów, jeżeli chodzi o VAT, występuje dopiero po zaprzestaniu podlegania wskazanej procedurze, co może mieć miejsce na terytorium innego państwa członkowskiego niż to, gdzie nastąpiło fizyczne wprowadzenie towaru na obszar Unii. Towar może zatem przemieszczać się w ramach Unii *bez wprowadzenia na jej terytorium* na użytek podatku VAT.

94. Objęcie towaru jedną z dwóch procedur z art. 16 ust. 1 cz. III B lit. a), b), c) i d) szóstej dyrektywy sprawia, że nie jest możliwe jego wprowadzenie do obrotu gospodarczego Unii. Dostęp do tego obrotu mają jedynie towary wspólnotowe, tj. zgodnie z art. 4 pkt 7 WKC zasadniczo towary uzyskane na obszarze celnym Unii w okolicznościach określonych w art. 23 WKC lub te przywiezione spoza obszaru celnego i dopuszczone do swobodnego obrotu. W przypadku tych ostatnich chodzi o towary, w związku z którymi dokonano zapłaty wszelkich należności, jakim nie podlegają towary objęte jedną z procedur.

95. Jeżeli, jak w niniejszej sprawie, towar objęty procedurą składu celnego był przedmiotem ponownego wywozu, gdy wciś podlegał tej procedurze, to chociaż pozostawał fizycznie na obszarze Unii, towar ten nie był przywieziony w rozumieniu szóstej dyrektywy(36) i nie ma możliwości nałożenia podatku VAT.

96. Natomiast gdyby towar przestał podlegać tej procedurze, gdy znajdował się wciś na obszarze Unii, powinien zostać uznany ze wszystkimi tego konsekwencjami za towar przywieziony i z tego względu podlegający podatkowi VAT. Nie ma znaczenia w tym względzie, czy zaprzestanie podlegania wynika z prawidłowego zakończenia tej procedury, wraz z zapłatą odpowiednich należności, czy z naruszenia warunków jej dotyczących (tj. czy jak przewiduje art. 866 rozporządzenia wykonawczego, zachodzi jeden z przypadków określonych w art. 202–205 WKC).

97. W sytuacji, gdy dłużej powstały na mocy art. 202–205 WKC dotyczy towarów, które zostały już ponownie wywiezione, okoliczność opuszczenia obszaru Unii nie wpływa na obowiązek zapłaty należności celnych. Do dłużej celnego może dodatkowo dojść wymagalność podatku VAT, jeżeli w przypadku niezgodnego z prawem działania prowadzącego do powstania dłużej celnego można by uznać, iż towar został wprowadzony do obrotu gospodarczego Unii i z tego względu mógł być przedmiotem konsumpcji, tj. zdarzenia podlegającego podatkowi VAT.

98. Tak byłoby w przypadku przewidzianym w art. 202 ust. 1 lit. a) WKC (nielegalnego wprowadzenia na obszar celny towaru podlegającego należności przywozowej) lub w art. 203 ust. 1 WKC (usunięcia spod dozoru celnego).

99. Nie jest jednak tak konieczne w przypadku art. 204 WKC, który „dotyczy naruszenia obowiązków oraz warunków związanych z procedurami celnymi, które to naruszenia nie wpłynęły na dozór celny”(37). Zatem również nie w niniejszej sprawie, skoro zdaniem Finanzgericht Hamburg towar był objęty procedurą składu celnego a? do chwili jego powrotnego wywozu, bez dostępu do obrotu gospodarczego państw członkowskich. Dochodzi zatem do zapłaty dłużej celnego powstałego z niewykonania obowiązków z art. 204 WKC, natomiast nie powstaje już

obowiązek z tytułu podatku VAT, skoro nie ma miejsca domniemanie, że towar byłby przedmiotem konsumpcji na obszarze Unii.

100. Ryzyko wprowadzenia (lub domniemanie wprowadzenia) do obrotu gospodarczego państw członkowskich jako uzasadnienie dla powstania dłuugów celnych z tytułu niewykonania obowiązków było przywoływane wielokrotnie przez Trybunał w celu podkreślenia, że długi te stanowi w żadnym razie mechanizm ochrony obrotu gospodarczego(38). Niewykonanie obowiązków i warunków wymaganych przez różne procedury celne może zatem pociągać za sobą ryzyko, iż towary zostaną wprowadzone na rynek wewnętrzny i będą nieuczciwie konkutować z produktami wspólnotowymi, oprócz tego, że spowodują utratę wpływów podatkowych.

101. Skoro w niniejszym przypadku sąd odsyłający wyklucza to ryzyko oraz możliwość wprowadzenia towarów do obrotu gospodarczego państw członkowskich, to trudno jest pojąć rzeczywistość gospodarczą, w ramach której można by wymagać podatku pośredniego od konsumpcji takiego jak VAT, choć powstałby dług celny wynikający z niespełnienia określonych warunków.

102. W rezultacie proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pierwsze pytanie, że art. 7 ust. 3 szóstej dyrektywy należy rozumieć w ten sposób, iż podatek VAT podlega zapłacie, jeżeli w chwili ponownego wywozu rozpatrywane towary przestały podlegać z powodu długu celnego powstałego na mocy art. 204 WKC procedurom celnym przewidzianym w tym artykule, w okolicznościach pozwalających przyjąć, że nastąpiło ich wprowadzenie do obrotu gospodarczego Unii.

2. Drugie pytanie prejudycjalne

103. Poprzednia odpowiedź powinna sprawić, że pozostałe dwa pytania prejudycjalne wniesione przez Finanzgericht Hamburg w sprawie C-226/14 stanowią siłą bezprzedmiotowe. Jednak na wypadek, gdyby Trybunał uważał inaczej, przeanalizuję je w sposób ewentualny.

104. W przypadku negatywnej odpowiedzi na pierwsze pytanie, Finanzgericht pragnie ustalić, czy w okolicznościach sprawy głównej, szósta dyrektywa nakazuje pobierać podatek VAT w przywozie towarów czy, wręcz przeciwnie, państwa członkowskie dysponują tu pewnym zakresem swobodnego uznania.

105. Zarówno strony postępowania w sprawie głównej, jak też rząd grecki oraz Komisja zgadzają się co do tego, że pytanie zasługuje na odpowiedź negatywną, ponieważ art. 7 szóstej dyrektywy ustanawia regułę o charakterze ostatecznym i wyczerpującym.

106. Moim zdaniem można jedynie zgodzić się z tym poglądem. Istotnie „przywóz towarów” jako zdarzenie powodujące powstanie obowiązku zapłaty podatku VAT oraz jego definicja z art. 7 szóstej dyrektywy to kwestie rozstrzygnięte ostatecznie w sposób wyczerpujący w szóstej dyrektywie i jako takie powinny być przedmiotem wykładni autonomicznej w ramach prawa Unii. W przeciwnym razie różnice pomiędzy państwami członkowskimi co do katalogu zdarzeń powodujących powstanie podatku zagrażałyby celowi szóstej dyrektywy. Jak przypomina Komisja(39) celem tym jest stworzenie wspólnego rynku przypominającego prawdziwy rynek wewnętrzny, zgodnie z tym co stanowi motyw czwarty szóstej dyrektywy, gdzie harmonizacja podstawy opodatkowania pozwala, aby „zastosowanie stawki wspólnotowej do transakcji podlegających opodatkowaniu doprowadziło do porównywalnych rezultatów we wszystkich państwach członkowskich”(40).

107. Zatem gdyby przy zastosowaniu art. 7 ust. 3 szóstej dyrektywy powstałby dług celny na mocy art. 204 WKC powodowałoby powstanie obowiązku zapłaty podatku VAT, państwa

członkowskie nie dysponowałyby marginesem swobodnego uznania, aby przyjąć co? odmiennego.

108. W rezultacie proponuję Trybunałowi w sposób ewentualny, aby odpowiedział na drugie pytanie prejudycjalne w ten sposób, że państwowym członkowskim nie przysuguje żaden zakres uznania przy pobieraniu podatku VAT podlegającego zapłacie w przywozie towarów.

3. Trzecie pytanie prejudycjalne

109. Również w sposób ewentualny wypowiem się co do trzeciego pytania wniesionego przez Finanzgericht Hamburg, tj. czy w okolicznościach takich jak w sprawie głównej, w których nałożony zostaje podatek VAT w wyniku dążu celnego powstałego na mocy stosowania art. 10 ust. 3 akapit drugi szóstej dyrektywy w związku z art. 204 WKC, zobowiązany do zapłaty podatku VAT jest podmiot prowadzący składowy celny, który przechowuje towar w składzie celnym, nawet jeżeli nie ma on prawa rozporządzania towarem, ani nie używa go do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu w rozumieniu art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

110. Wszystkie strony są zgodne co do tego, że art. 21 ust. 4 szóstej dyrektywy przyznaje państwowym członkowskim prawo do określenia, kto jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT w przypadku przywozu towarów. Biorąc to pod uwagę, rząd grecki uznaje, że nic nie nakazuje, aby jedynym zobowiązany do zapłaty podatku VAT był importer towarów i jest możliwe, aby zobowiązany z tytułu dążu celnego z powodu z niewykonania obowiązku na mocy WKC również uzyskać status osoby zobowiązanej do zapłaty podatku VAT.

111. Eurogate odrzuca tę drugą możliwość z uwagi na to, że stoi tu na przeszkodzie fakt, iż podmiot prowadzący składowy celny, działający wyjątkowo jako usługodawca, nie ma prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT w odróżnieniu od podmiotu prowadzącego składowy celny mającego prawo rozporządzania towarem, co prowadziłoby do nieuzasadnionego odmiennego traktowania.

112. Brzmienie art. 21 ust. 4 szóstej dyrektywy jest jednoznaczne, gdy wskazuje, że zobowiązanymi do zapłaty podatku od wartości dodanej są w przywozie: „osoba lub osoby wskazane lub uznane za zobowiązane przez państwa członkowskie, do których towary są przywożone”. Z pewnością jeżeli osoba wskazana lub uznana za importera byłaby zgodnie z prawem niemieckim Eurogate – co musi ustalić sąd krajowy, spółka ta nie mogłaby domagać się odliczenia podatku VAT, ponieważ art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy przewiduje jedynie prawo do odliczenia podatku należnego w przypadku „towarów i usług [które] są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu”.

113. Trybunał wypowiedział się ostatnio (w dniu 25 czerwca 2015 r.) w kwestii podobnej do tu podniesionej, stwierdzając, że art. 168 lit. e) dyrektywy VAT, równoważny z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, „należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przepisom krajowym wykluczającym odliczenie podatku VAT związanego z przywozem, do zapłaty którego zobowiązany jest przewoźnik, który nie jest ani importerskim, ani właścicielem towarów, o których mowa, lecz który jedynie zapewni wykonanie transportu i odpraw celnych w ramach swej działalności przewozowej podlegającej podatkowi VAT”(41).

114. Wyrok Trybunału z dnia 25 czerwca 2015 pozwala wyciągnąć dwa wnioski. Po pierwsze, nic nie stoi na przeszkodzie temu, by ustawodawstwo państwa członkowskiego (w tym przypadku Niemiec) wskazywało przedsiębiorstwo transportowe jako podmiot zobowiązany do zapłaty podatku VAT w przywozie towarów. Po drugie, brak jest przeciwwskazań, aby w takich przypadkach przedsiębiorstwo transportujące przywożone towary było pozbawione prawa do odliczenia kwot naliczonego podatku VAT.

115. Należy zatem uznać, że w tych okolicznościach swoboda państw członkowskich we wskazaniu właściwej składowi towarów jako zobowiązanego do zapłaty podatku VAT w przywozie towarów nie jest ograniczona przez to, że osoba wskazana nie może dokonać odliczenia kwot naliczonych.

B – Sprawa C-228/14

116. Pytanie prejudycjalne wniesione w sprawie C-228/14 dotyczy również powstania dęgu celnego w przywozie towarów na podstawie art. 204 WKC. Nie chodzi tu jednak o naruszenie obowiązków dotyczących składowi celnego, lecz o niewykonanie warunków procedury tranzytu zewnętrznego określonej w art. 91–97 WKC. Dodatkowo nie znajduje tu zastosowania *ratione temporis* szósta dyrektywa, lecz dyrektywa VAT.

117. Finanzgericht Hamburg pragnie ustalić, czy w szczególności w przypadku towarów poddanych ponownemu wywozowi jako towary niewspólnotowe pod nadzorem celnym, gdy doszło z powodu niewykonania jednego z obowiązków określonego w art. 204 WKC do powstania dęgu celnego, art. 236 ust. 1 WKC w związku z dyrektywą VAT należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT nie podlega zapłacie, gdy dęg celny obciąża osobę, która nie jest uprawniona do rozporządzaniem towarem.

118. Zgadza się z Komisją, że na to pytanie można odpowiedzieć poprzez zastosowanie rozważań przedstawionych przy analizowaniu sprawy C-226/14(42).

119. Istotnie, podobnie jak wspomniana sprawa, niniejsza dotyczy przypadku ponownego wywozu towarów, które nie przestały podlegać procedurze zawieszenia (w niniejszej sprawie tranzytu zewnętrznego). Wobec powyższego argumenty zawarte w pkt 98–115 niniejszej opinii prowadzą do wniosku, że nie miały miejsca w rzeczywistości przywóz towarów i z tego względu nie były należny VAT w przywozie towarów.

120. Gdyby Trybunał nie przychylił się do poprzedniej propozycji, przyjmując, że argumenty przedstawione w związku z trzecim pytaniem w sprawie C-226/14(43) prowadziłyby do uznania, iż zobowiązanym do zapłaty podatku VAT w przywozie towarów może być przedsiębiorca transportowy, pozbawiony prawa rozporządzaniem towarem.

VI – Wnioski

121. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne przedłożone przez sąd krajowy:

W pierwszej kolejności:

1) Artykuł 7 ust. 3 szóstej dyrektywy oraz art. 61 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT podlega zapłacie gdy w chwili ponownego wywozu rozpatrywane towary przestały w wyniku długu celnego powstać na mocy art. 204 Wspólnotowego kodeksu celnego podlegać procedurom celnym przewidzianym w tych artykułach w okolicznościach, które pozwalają domniemywać ich wprowadzenie do obrotu gospodarczego Unii.

Ewentualnie:

2) Państwowym członkowskim nie przysuguje żaden zakres uznania przy pobieraniu podatku VAT w przypadku powstania długu celnego na mocy art. 204 Wspólnotowego kodeksu celnego.

3) Jeżeli ma miejsce nałożenie podatku VAT w okolicznościach sprawy, podmiot prowadzący skąd celny lub przedsiębiorca transportowy mogą być osobami zobowiązanymi do zapłaty podatku zgodnie z ustawodawstwem krajowym, nawet jeżeli są pozbawieni prawa rozporządzania towarami i nie mogą dokonać odliczenia kwot naliczonego podatku VAT.

1 – Język oryginału: hiszpański.

2 – Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny [zwany dalej „WKC”] (Dz.U. L 302, s. 1), zmienione rozporządzeniem (WE) nr 648/2005 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 kwietnia 2005 r. (Dz.U. L 117, s. 13).

3 – Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329.

4 – Dyrektywa 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), zmieniona dyrektywą 2004/66/WE Rady z dnia 26 kwietnia 2004 r. (Dz.U. L 168, s. 35).

5 – Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329.

6 – Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329.

7 – Rozporządzenie Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (zwane dalej „rozporządzenie wykonawczym”) (Dz.U. L 253, s. 1), zmienione rozporządzeniem Komisji (WE) nr 402/2006 z dnia 8 marca 2006 r. (Dz.U. L 70, s. 35).

8 – Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

9 – BGBl. 2005 I, s. 386.

10 – Sprawa C-28/11, EU:C:2012:533.

11 – Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329.

12 – Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329.

13 – Postępowanie leżące u podstaw pierwszej sprawy Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:533.

14 – Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:533, pkt 35 i sentencja.

- 15 – Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie C-226/14 [II. 3. b) (1) (b)].
- 16 – Opinia w sprawie Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:131, pkt 45.
- 17 – Rzecznik generalny N. Jääskinen wskazał jednak, że „pytania podniesione przez Komisję w odniesieniu do zgodności rzeczonego związku z prawem Unii w dziedzinie podatku VAT nie wydają mi się pozbawione znaczenia” (*ibidem*).
- 18 – Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329.
- 19 – Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329.
- 20 – Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329, pkt 2 sentencji.
- 21 – Punkt 1 akapit drugi pisma Finanzgericht przedstawionego Trybunałowi w dniu 3 października 2014.
- 22 – *Ibidem*.
- 23 – C-480/12, EU:C:2014:84, pkt 66.
- 24 – Wyrok X, C-480/12, EU:C:2014:329, pkt 54.
- 25 – C-480/12, EU:C:2014:329.
- 26 – Punkt 54 wyroku ma następujące brzmienie: „Jednakże, w sytuacji gdyby rzeczony towar przestał podlegać tym procedurom w dniu jego powrotnego wywozu z uwagi na powstanie dżugu celnego, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego, powinien być on uznany za bżdecy przedmiotem »przywozu« w rozumieniu art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy”.
- 27 – Punkt 76 uwag na piśmie Komisji.
- 28 – Na mocy działa wymienionych w art. 202–205 WKC.
- 29 – Artykuł 79 akapit drugi WKC.
- 30 – Sprawa C-28/11, EU:C:2012:533.
- 31 – Punkt 2 pisma Finanzgericht, które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 października 2014 r.
- 32 – Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329, pkt 54.
- 33 – Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329.
- 34 – Sprawa C-480/12, EU:C:2014:329.
- 35 – Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, pkt 41 i przytoczone tam orzeczenia: Witzemann, C-343/89, EU:C:1999:445, pkt 18; Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, pkt 90–91.
- 36 – Podobnie wyrok Profitube, C-165/11, EU:2012:692, pkt 46.

37 – Wyrok X, C-480/12, EU:C:2014:329, pkt 31 oraz przytoczony tam wyrok Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, pkt 28.

38 – Zobacz m.in. sprawy: Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, pkt 31; Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, pkt 52.

39 – Punkt 72 uwag Komisji na piśmie.

40 – Motyw dziewięty szóstej dyrektywy.

41 – Sprawa C-187/14, DSV Road, EU:C:2015:421, pkt 51. Przedsiębiorstwo DSV, przedsiębiorstwo przewozowe i logistyczne, wszczęło dwie procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego, w wyniku których zostało od niego zapłacone należności celnych (na mocy art. 203 WKC i ewentualnie zgodnie z art. 304 WKC) jak również VAT w przywozie, lecz odmówiono mu prawa do odliczenia podatku.

42 – Punkty 89–95 uwag na piśmie.

43 – Punkty 112–114 powyżej.